

La reforma contable de comienzos del año 2021 ha traído la modificación de la contabilización de los ingresos. Tanto las novedades en el PGC como su desarrollo en la *Resolución del ICAC de 10 de febrero de 2021 por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios* realizan un cambio en la justificación del reconocimiento y valoración de los ingresos.

A continuación, presentamos la discusión de un caso, realizado por los compañeros Antonio Barral, Marta de Vicente y yo mismo, que aplica los criterios relacionados con la identificación de las obligaciones a cumplir por la entidad vendedora o prestadora del servicio. Si está interesado en consultar más casos sobre los fundamentos en el reconocimiento y valoración de los ingresos, como consecuencia de la aprobación de la NIIF 15, puede recurrir al dossier existente en la Actualidad Contable (<https://aeca.es/publicaciones2/newsletters/actualidad-contable/>).

### **Caso. Reconocimiento y valoración de ingresos. Identificación de las obligaciones de cumplimiento**

*Autores: Antonio Barral Rivada, Marta de Vicente Lama y Horacio Molina Sánchez*

*Profesores de la Universidad Loyola Andalucía y Expertos Contables Acreditados ECA®*

#### **Planteamiento del caso**

La entidad A se dedica a prestar servicios de seguridad. Entre su cartera de productos, se encuentran la instalación de dispositivos de seguridad y alarma, así como servicios de videovigilancia y de seguridad con agentes. Estos servicios los puede ofrecer de manera integrada o de forma independiente; no obstante, los servicios de videovigilancia requieren, por motivos técnicos, la instalación obligatoria de los equipos propios de la entidad A.

La entidad oferta al segmento de particulares directamente o a través de acuerdos con empresas de seguros la posibilidad de dotar a los domicilios de un sistema de videovigilancia de 24 horas. En el caso de que el acuerdo con el cliente llegue a través de la red del partner, se retribuye a este con una comisión en el momento de la instalación. En estos casos, el contrato es por dos años prorrogables por periodos de 12 meses, práctica habitual en el mercado, y se liquida en cuotas mensuales, más una tarifa inicial, asociada al esfuerzo de instalación. Pasados los dos primeros años, el cliente pueden finalizar el contrato con un preaviso de un mes, en cuyo caso la entidad A desinstalaría los equipos utilizados que, normalmente, tienen un valor residual insignificante. Por lo general, los clientes mantienen el servicio varios años.

#### **Se plantean las siguientes cuestiones:**

- a) ¿Cuál es la duración del contrato para el reconocimiento de los ingresos por parte de la entidad A?
- b) ¿Cuántas obligaciones a cumplir se identifican en este contrato?

c) Respecto a la instalación y cesión del equipo de vigilancia, ¿contiene el acuerdo un arrendamiento? ¿Cuál es el tratamiento contable de la cesión por parte de la entidad A?

d) Si el servicio se contrata a través de la red de delegados de la compañía aseguradora que actúa como partner comercial, ¿quién se debe reconocer el ingreso por videovigilancia?

### **Solución propuesta**

El caso aborda algunas de las cuestiones que pueden plantearse en torno al reconocimiento de ingresos en el ámbito de la Norma Internacional de Información Financiera, adoptada por la Unión Europea 15. Ingresos procedentes de contratos con clientes (NIIF-UE 15) y en el de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 10 de febrero de 2021, de Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios (RICAC de 10 de febrero de 2021).

#### *a) Alcance del contrato*

El contrato vincula a ambas partes durante un periodo de dos años, a partir de ahí el cliente tiene la opción de extender el contrato, en unas condiciones que son similares a las que rigen en el mercado, por lo que dicha opción no genera un derecho significativo para el cliente, de manera que se presume que va a contratar por un periodo superior al inicial. En este caso, la opción de extensión constituye una oferta comercial por parte de la entidad A. Por otra parte, el contrato tiene sustancia económica, los términos por ambas partes están definidos, no existen dudas sobre el cobro y el compromiso alcanza ese periodo inicial de dos años, por lo que el reconocimiento del ingreso debe tener en cuenta este horizonte de dos ejercicios y obviar las posibles extensiones de plazo.

#### *b) Obligaciones identificadas en el contrato*

La entidad A se compromete a instalar el equipamiento y a prestar un servicio de videovigilancia. Asimismo, la entidad A cede el equipo de videovigilancia al cliente por el periodo del contrato. Es decir, la entidad A contrae tres compromisos que se debe analizar si son obligaciones a cumplir distintas.

Un compromiso constituye una obligación distinta si se dan cita dos circunstancias:

1.- Son distintas porque son bienes o servicios diferenciados unos de otros. El cliente puede beneficiarse de ellos de forma independiente, bien usándolos, cediéndolos, combinándolos con otros, etc.

2.- Son distintas en el contexto del contrato. En este caso, la instalación y la cesión del equipo es necesaria para poder prestar el servicio de videovigilancia. Aunque esos servicios de instalación y cesión de equipos los preste también de forma independiente, la entidad A no puede prestar el servicio de videovigilancia si no ha instalado los equipos que cede al cliente.

Por otra parte, el servicio de videovigilancia constituye un conjunto de servicios diferenciados (cada día la vigilancia aporta un servicio al cliente que le permite generar beneficios económicos), de naturaleza similar, y que se van prestando con el mismo patrón de reconocimiento (el patrón de reconocimiento es el paso del tiempo, dado que el cliente consume el servicio conforme la entidad A se lo presta).

En conclusión, existe una única obligación a cumplir consistente en el servicio de videovigilancia. Los gastos de instalación y los equipos cedidos constituyen un gasto asociado a la actividad y se reconocen como activo del contrato (en la RICAC de 10 de febrero de 2021 como activo intangible pues interviene en varios ciclos de explotación y varios ejercicios contables). Estos activos del contrato se transfieren al resultado durante el periodo de contrato, que son dos años, aunque se pudiese extender posteriormente.

*c) Cesión del equipo*

La cuestión que nos planteamos es si el acuerdo contiene un arrendamiento y, en su caso, la naturaleza del mismo para la entidad A que actuaría como arrendadora. La entidad A instala el equipo de videovigilancia para poder prestar los servicios que constituyen su actividad ordinaria. La situación de los equipos y cuál es el uso que se les va a dar está predeterminada en el momento inicial, cualquier alteración en ellos la realiza la entidad A y la operación de estos la realiza el prestador del servicio. Por lo tanto, a nuestro juicio, el derecho a dirigir el uso lo mantiene la entidad A (cedente). Por lo tanto, cabría concluir que la instalación del equipo no contiene un arrendamiento.

Por otra parte, la entidad A clasifica los equipos de videovigilancia como existencias, pues puede destinarlos a la venta o bien ser objeto de uso en la prestación de sus servicios. Por tanto, en el caso planteado, el equipo de videovigilancia es preciso reclasificarlo desde el epígrafe de existencias a activos inmovilizados.

*d) Contratación a través de la red comercial de una entidad colaboradora*

La contratación de los servicios de videovigilancia a través de la red de una entidad colaboradora exige analizar si el servicio de videovigilancia lo presta el colaborador (agente) o lo presta la entidad A (principal). Por los datos extraídos del planteamiento del caso, el papel del colaborador se reduce a la comercialización de los servicios, sin intervenir en la prestación del servicio ni asumir los riesgos propios de esa actividad, dado que no está subcontratando a la entidad A, para posteriormente prestar los servicios en nombre propio al cliente final.

En consecuencia, el colaborador reconocerá un ingreso por comisiones y la entidad A deberá reconocer un gasto. Este gasto es un coste incremental para conseguir un contrato y debe reconocerse un activo del contrato (en la RICAC de 10 de febrero de 2021 como un gasto periodificable) y una obligación con el colaborador. El activo del contrato se traslada a resultados al mismo ritmo que se generen los ingresos. El reconocimiento del activo se produce porque el colaborador ha cumplido con la obtención del contrato, si bien queda pendiente el pago (por este motivo no es un contrato pendiente de ejecución). Por simplicidad operativa, si el ritmo de imputación es similar a la facturación que realiza el colaborador a la entidad A, no sería preciso reconocer el activo de contrato y la obligación de pago al colaborador.

**Horacio Molina Sánchez**

Profesor de la Universidad Loyola Andalucía

Miembro de ASEPUC. Socio de AECA y Experto Contable Acreditado por AECA (ECA de AECA)

Director del Newsletter la Actualidad Contable