

La importancia de la correlación de ingresos y gastos en las empresas de servicios. Las existencias en las empresas de servicios.

Ejemplo práctico en una productora audiovisual.

1. INTRODUCCION. ANTECEDENTES Y PROPÓSITO DE TRABAJO

El NPGC no pasa por alto (no así el antiguo plan que pasaba de “puntillas”) el tema de las existencias en las empresas de servicios. En este trabajo planteamos la necesidad de que en las empresas de servicios exista (de una manera muy clara) una debida correlación entre los ingresos y gastos de un mismo ejercicio, para que no se deforme la imagen fiel de las cuentas de la entidad.

Abordamos un caso en una empresa productora audiovisual, cuya actividad principal es rodar spots publicitarios para diversas agencias y/o campañas de publicidad. La contabilidad de esta empresa de servicios nos sirve de ejemplo primero para, contabilizar cada coste en cada parte del proceso productivo y segundo y más importante es delimitar si el gasto debe o no inmovilizarse, es decir, si debe tratarse como existencias o no.

Como conclusiones, podemos afirmar que el no seguimiento de estos preceptos, a parte de un clara irregularidad tributaria (que afectaría al Impuesto sobre Sociedades) tiene como principal componente la no llevanza de una contabilidad que presente la imagen fiel, para los usuario internos (directivos y administradores) les puede llevar a tener información incorrecta lo cual puede afectar a la toma de decisiones y para los usuarios externos (bancos y diversos acreedores) una visión inexacta de la situación financiera de la empresa.

Palabras clave: EXISTENCIAS, IMAGEN FIEL, PRODUCTORA, SERVICIOS, CORRELACION DE INGRESOS Y GASTOS

2.QUE APUNTA EL DERECHO CONTABLE ESPAÑOL

El punto 5 del Marco Conceptual de la Contabilidad comenta los “criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales”. En concreto, nos interesa para este trabajo el subpunto 3, que nos habla de que el reconocimiento de un ingreso tiene lugar como consecuencia de un incremento de los recursos de la empresa y siempre que su cuantía pueda determinarse con fiabilidad, por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un activo, o la desaparición o disminución de un pasivo y, en ocasiones, el reconocimiento de un gasto.

En el caso de las empresas de servicios, el nuevo plan ha regulado según la norma de valoración 10, apartado 1.4: “las existencias incluirán el coste de producción de los servicios en tanto aún no se haya reconocido el ingreso correspondiente conforme a lo establecido en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios”.

Esta necesaria aclaración en nuestro derecho contable sobre las existencias en las empresas de servicios (que en la mayoría de libros del antiguo plan contable, pasaba absolutamente desapercibido) en definitiva de lo que nos está hablando es del antiguo principio contable “correlación de ingresos y gastos” (olvidado con demasiada frivolidad) que decía que el resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa.

Esto en una empresa de carácter comercial, es fácil de entender con un simple y clásico ejemplo:

Si una empresa se dedica a la venta de bicicletas, si en 2008 ha comprado 800 bicicletas, contablemente sólo se imputarán las consumidas, ya que el resto son existencias (stock). Aquí no entramos en la valoración contable de las bicicletas, y sabemos que existen diversos métodos para valorar las existencias del stock (LIFO, FIFO, precio medio ponderado), algunos no admitidos fiscalmente.

Todos sabemos que esto mismo en una empresa de servicios siempre había quedado más diáfano, lo cual implica ser menos transparente y exacto.

3. EJEMPLO PRACTICO EN UNA PRODUCTORA DE SPOTS

Una empresa productora de spots para televisión (empresa de servicios) necesita de numerosos proveedores para llevar a cabo la producción del spot.

Hagamos un breve recorrido sobre los mismos:

Gastos de pre-producción: cásting, localización de escenarios,

Gastos de producción: atrezzo, catering, desplazamientos, mudanzas, eléctricos, personal producción (externo), alquiler de luces, alquiler de escenarios, gastos varios de producción , etc

Gastos de post-producción: montaje de video, audio, voz en off...

Esto a nivel de costes directos de producción

A nivel de ventas, se traducirá en una o varias factura de servicios (normalmente a una agencia de publicidad). La empresa determina que cuando se produce el rodaje del spot, nace el devengo del ingreso (independientemente del flujo monetario). Hay que hacer constar, de que el sector es muy habitual cobrar un adelanto al inicio del rodaje.

Esta productora, que realizaría 14 rodajes de spots, deberá tener 14 ingresos de servicios, con 14 costes de ventas (con todos los costes aproximados de producción de los mismos). Si no tenemos un coste exacto deberíamos hacer una estimación orientativa (que seguramente estará presupuestada). Si la empresa tuviera 16 costes de producción, habría dos spots que no pertenecerían a este ejercicio. No habría pues, una correlación directa de ingresos y gastos. Por tanto estos costes de este ejercicio y se tiene que inmovilizar como existencias o trabajos en cursos (según valore el plan contable)

Ejemplo práctico:

Datos a tener en cuenta

INGRESOS (14 spots x (media 70.000 spot)) = 980.000 euros

CV (media típica sector 65%) (margen bruto 35%)

Los gastos fijos son de 248.000 y los gastos financieros de 7.500 euros

Sabemos además que se trata de una entidad de reducida dimensión (pyme)

1 Ingreso - 1 Coste de Ventas (Gasto de pre-producción + Gastos producción + Gastos Post Producción) = Margen Bruto

CTA. EXPLOTACION (14 spots / 14 coste ventas)

VENTAS	980.000
COSTE VENTAS	637.000
MARGEN BRUTO	343.000
GASTOS FIJOS	248.000
BAII	95.000
GASTOS FINANCIEROS	7.500
BAI	87.500
IMPUESTOS (25%)	21.875
BDI	65.625

BALANCE DE SITUACION

ACTIVO		PASIVO	
ACT.NO CORRIENTE	125.225	PATRIMONIO NETO	98.225
ACT.CORRIENTE	642.000	PASIVO LP	144.000
		PASIVO CP	525.000
TOTAL ACTIVO	767.225	TOTAL PASIVO	767.225

Principales Ratios

Fondo de Maniobra = $642.000 / 525.000 = 1,22$

Rentabilidad financiera (ROE) = $65.625 / 98.225 = 0,66$

Rentabilidad Económica (ROI) = $95.000 / 767.225 = 0,12$

Ratio de Endeudamiento = $669.000 / 767.225 = 0,87$

Supongamos ahora que esta contabilidad no reflejara correctamente la correlación de ingresos y gastos. Que se imputarán los 14 ingresos de spots, pero que a nivel de costes de producción se incluyeran 16 costes de spots. Por tanto, habría 2 costes de spots que no tendrían su ingreso. Utilizamos los mismos datos que en el caso anterior, modificando únicamente el coste ventas (acrecentado por el mayor volumen de facturas)

CTA.EXPLOTACION (14 spots / 16 costes ventas)

VENTAS	980.000
COSTE VENTAS	707.000
MARGEN BRUTO	273.000
GASTOS FIJOS	248.000
BAII	25.000
GASTOS FINANCIEROS	7.500
BAI	17.500
IMPUESTOS (25%)	4.375
BDI	13.125

BALANCE DE SITUACION

ACTIVO		PASIVO	
ACT.NO CORRIENTE	125.225	PATRIMONIO NETO	45.725
ACT.CORRIENTE	642.000	PASIVO LP	144.000
		PASIVO CP	577.500
TOTAL ACTIVO	767.225	TOTAL PASIVO	767.225

Los balances señalan que nivel contable tendríamos menos beneficio y más pasivo a c/p.

Vemos los ratios:

$$\text{Fondos de Maniobra} = 642.000 / 577.500 = 1,11$$

$$\text{Rentabilidad Financiera (ROE)} = 13.125 / 45.725 = 0,28$$

$$\text{Rentabilidad Económica (ROI)} = 25.000 / 767.225 = 0,03$$

$$\text{Ratio de Endeudamiento} = 721.500 / 767.225 = 0,94$$

Está claro que comparando los ratios de las dos contabilidades vemos varias cosas:

Un notable descenso de la rentabilidad, con el peligro que conlleva frente a (accionistas, bancos) y una menor liquidez. y solvencia.

Por tanto es importante en este tipo de empresas:

Primero, entender y determinar la tipología de coste en cada proceso productivo

Segundo, determinar el lugar donde imputaremos el devengo del ingreso del spot. En el primer pago a cta, en el rodaje del spot....(normalmente es en este segundo punto)

Una vez determinado, realizaremos el corte de existencias o trabajos en curso.

Cómo decíamos antes, en una empresa comercial esto puede quedar mucho claro y diáfano, al tener claro la existencia de un stock, donde se encuentran almacenadas las bicicletas y se puede hacer un inventario físico de las mismas.

Si una empresa comercial al comenzar un ejercicio tiene 40 bicicletas en stock, compra durante un año 600 y vende 350, está claro que a final del ejercicio, en inventario hay 290 bicicletas.

En las empresas de servicios por tanto es conveniente conocer todos los costes en la cadena de producción para imputarlos en su correspondiente “input” y así también poder detectar la falta de alguno e imputarlo si fuera el caso.

4. CONCLUSIONES

En las empresas de servicios, no tenemos un stock donde recontar las bicicletas, sino unos trabajos (servicios / expedientes...) que seguir, pero ello no es impedimento para poder tener una correcta correlación de ingresos y gastos. Incluso a mi parecer (y creo que sería absolutamente defendible ante Hacienda) es que si no tenemos todos los gastos del último proyecto/spot del año, si contamos con unas previsiones de los costes podemos imputarlos en el coste global del proyecto (a nivel contable utilizaríamos las cuentas de proveedores/acreedores facturas pendientes de formalizar).

Por el contrario si nos saltamos a la “torera” la correlación de ingresos y gastos eso nos llevaría a una tenencia de una contabilidad absolutamente deformada, con un resultado inexacto y con una contribución fiscal a Hacienda incorrecta.

Referencias bibliográficas:

Manual del Plan General de Contabilidad y Plan General de Contabilidad de Pymes (2008). Edición especial para AECE

Contabilidad Financiera (2008) Editorial Ariel Economía