

AGUAFUERTE CONTABLE N ° 12: RECONOCIMIENTO DE INGRESOS EN LA R.T.N °54: CRITERIOS DE COMBINACIÓN O SEPARACIÓN DE OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO

-Un resumen lacónico que hace desaparecer los contenidos-

I. Introducción

En entregas anteriores de esta serie, he mencionado las bondades que para las generaciones que cursaron el secundario en un período que abarca más de 30 años entre los años sesenta y ochenta y tantos, tuvo la serie de resúmenes Lerú -que resumían en un pequeño manual de bolsillo, materias completas como historia, geografía, formación cívica y literatura, con explicaciones directas encaminadas a facilitar la memorización rápida - como aliado irremplazable para la sempiterna cofradía de vagos y/o sabios camuflados, asiduos visitantes de las mesas de exámenes de diciembre, marzo y/o previas, cuando todavía tenía alguna relevancia calificar y acreditar conocimientos, y no nos había avasallado la “falsa democracia de la igualdad hacia abajo”, immortalizada por el árbitro Francisco Lamolina que hizo famoso su: “Siga, siga”, cuando se las ingenió para no cobrar infracciones y penales evidentes, trastornando su función de arbitro en arbitrario, temperamentos cuyos resultados, han quedado fielmente documentados en los resultados de las pruebas PISA 2022 en Argentina, que muestran que el 72,9% de los alumnos de 15 años no alcanza el nivel mínimo esperado en matemática y más de la mitad presenta graves deficiencias en lectura, incapaces de comprender lo que leen o resolver problemas básicos de la vida diaria (fuente estudio Universidad San Andrés).

En materia de reconocimiento de ingresos los cuerpos normativos relevantes están constituidos por la NIIF 15 del IASB y el ASC 606, ambos denominados “Ingreso provenientes de contratos con los clientes”. A partir del acuerdo de Norwalk firmado en el año 2002, una de las principales preocupaciones en materia de convergencia normativa, como no podía ser de otra manera, lo constituyó la normativa en materia de reconocimiento de ingresos. En el año 2008, se emitió un primer Documento de Discusión *Opiniones Preliminares sobre el Reconocimiento de Ingreso de Actividades Ordinarias en Contratos con Clientes* y recibió en respuesta más de 200 cartas con comentarios. En

el año 2010, se emitió un primer proyecto de norma, seguido de las habituales consultas, mesas redondas, foros, así como del procesamiento de 1000 cartas con consultas, en el que quedaron en el centro de la escena, los dos aspectos conceptuales fundamentales, en los que descansa el modelo de reconocimiento de ingresos, a saber (FC 10, NIIF 15):

- *El concepto de control y, en concreto, la aplicación de los indicadores de la transferencia del control a los contratos de servicios y a los contratos para la transferencia de un activo a lo largo del tiempo a un cliente a medida que se está construyendo (por ejemplo, un activo en proceso de fabricación).*
- *El principio de bienes o servicios distintos para la identificación de las obligaciones de desempeño en un contrato. A muchos de quienes respondieron les preocupaba que el principio propuesto condujera a una desagregación inapropiada del contrato.*

Todo ello derivó en un nuevo proyecto de norma en el año 2011, habiéndose procesado un total de 350 cartas con inquietudes, para finalmente llegar a la emisión de la NIIF 15 en mayo de 2014, que finalmente entró en vigor, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2018.

II. Criterios de Combinación o separación de obligaciones de desempeño conforme a NIIF 15

El núcleo para establecer cuándo se reconoce un ingreso para la NIIF 15, consiste en determinar si el ingreso requiere ser reconocido con base en dos categorías:

Satisfacción a lo largo del tiempo

Satisfacción en un determinado momento

¿Satisfacción de qué?: Satisfacción de la “Obligación de Desempeño”, que constituye la unidad de registro (cuenta) para la NIIF 15.

El párrafo 22 de la NIIF 15, requiere establecer si corresponde separar distintas obligaciones de desempeño en un contrato con clientes, a saber:

22. Al comienzo del contrato, una entidad evaluará los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente e identificará como una obligación de desempeño cada compromiso de transferir al cliente:

*(a) un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es **distinto**;*

o:

(b) una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente (véase el párrafo 23).

La evaluación respecto a si un bien o servicio califican como “distintos”, requiere ser llevada a cabo contemplando dos perspectivas, a saber (Párrafo 27):

Bienes o servicios que son distintos (Párrafo 27)



(*) La diapositiva corresponde a la segunda parte del tema NIIF 15, de nuestro Programa Integral en NIIF.

II.1 Bienes que son distintos desde la perspectiva del cliente

Enumeramos algunas situaciones básicas del análisis de un contrato desde la perspectiva del cliente, para entender lo que plantean la NIIF 15 y el ASC 606, a saber:

- a) La matrícula del colegio o de alguna actividad, que se paga asociada a la prestación de dicha actividad:
 - Normalmente el criterio cuando no se aplica NIIF 15 es reconocer el ingreso en el momento en que se factura.
 - Sin embargo, desde la perspectiva del cliente, el pago de la matrícula anual no representa un servicio que le reporte un beneficio por sí mismo, razón por la cual, la matrícula y los períodos de actividad contratados a facturarse requieren ser combinados, constituyendo una única unidad de registro, a los efectos de proceder a su devengamiento.
 - En definitiva, al cobrarse la matrícula se requiere reconocer un Pasivo, que se irá devengando a lo largo del tiempo de forma conjunta con el período comprometido de la escolarización o actividad.
- b) Venta de maquinarias o equipos que requieren de una instalación de tipo especializada y que sólo el proveedor de dichos bienes puede llevar a cabo: Por ejemplo, equipos médicos de alta complejidad, que requieren de la instalación de un software de tipo especial.
 - El equipo si bien ha sido entregado al cliente antes de la fecha de cierre (por ejemplo, diciembre X2), en su condición presente, no califica como “capaz de ser distinto”, por cuanto sin la instalación específica correspondiente, no es capaz de dar un beneficio por sí mismo al cliente (obsérvese que lo que está en juego es si ha operado la transferencia de control).

- Por otra parte, dado el requerimiento específico de la instalación que sólo puede ser proporcionada por el vendedor del equipo, tampoco el cliente podría beneficiarse del equipo con otros recursos ya disponibles, como sería el caso, si la instalación fuera de tipo estándar y el personal de mantenimiento del Cliente podrían llevar a cabo su instalación y puesta en funcionamiento.
- En el caso en que el equipo o maquinaria no requiera de una instalación de tipo especializada -el aire acondicionado lo puede instalar la propia empresa vendedora como un servicio separado, el portero, un técnico, o el adquirente si se da maña-, el equipo y el servicio de instalación se consideran obligaciones de desempeño separadas, y el vendedor del equipo queda habilitado a reconocer el ingreso con la entrega del mismo, aún cuando se lo hubiera contratado también para instalarlo, y dicho servicio hubiera operado con posterioridad al corte de cierre de ejercicio (En este caso en el corte de cierre se considera que ha operado la transferencia de control).-

Los ejemplos pueden ser infinitos, y a nivel internacional se tiene bastante claro, cuáles son las actividades en las que la apertura de obligaciones de desempeño, tienen un impacto significativo en la forma en que se devengan los ingresos: electrodomésticos con garantía extendida; Telefonía celular: entrega de equipos, servicios de comunicaciones, y promociones asociadas; Implementación de sistemas ERP o sistemas integrados (dependiendo de como esté formulado el contrato y de la necesidad de ajustes muy específicos para su adaptación); servicios de publicidad, que comprendan el diseño creativo, la pauta publicitaria y el monitoreo de campaña, por mencionar algunos.

II.2 Evaluación de la separación del bien o servicio en el marco del contrato

El párrafo 29 de la NIIF 15, incorpora algunos factores a considerar, para establecer si desde la perspectiva del contrato, se trata de la venta de bienes o servicios de forma individual; o bien, lo que se ha contratado, demanda ser combinado en una única prestación.

A tal fin, identifica algunas características que indicarían que, desde la perspectiva del contrato, se trataría de una única obligación de cumplimiento, que requiere ser combinada a los fines de establecer la pauta de su devengamiento, a saber:

- a) **Contratación de servicios de integración significativos**: El ejemplo paradigmático queda referido por los contratos de construcción, en el que los distintos insumos y materiales, las prestaciones del constructor, así como la participación de los distintos gremios subcontratados, si bien desde la perspectiva del cliente, si los contratara por separado calificarían como bienes o servicios en sí mismos, cuando desde la perspectiva del contrato se verifica que lo que se ha contratado es la entrega del inmueble llave en mano, o de la maquinaria terminada, ello resulta en un claro indicador de que se trata de un “servicio de integración”, que requiere ser combinado a los efectos de su tratamiento como una única obligación de desempeño.
- b) **Requerimientos de modificaciones o personalizaciones significativas**: La situación más representativa, queda referida por contratos de venta de software que llevan asociados adaptaciones relevantes para su adecuación a los sistemas de procesamiento de la entidad. Si tal es el caso -requiere juicio profesional-, se requeriría conferirle tratamiento de una única obligación de cumplimiento, y los ingresos requerirían ser reconocidos bajo el patrón de devengamiento que se aplique a dicha prestación combinada (que normalmente cursará en un punto con la finalización del proceso de adaptación; o podrá ser reconocida a lo largo del tiempo, cuando se den determinadas circunstancias que habremos de precisar en nuestra próxima Aguafuerte Contable).

c) **Bienes y/o servicios altamente dependientes o interrelacionados:**

Corresponden a contratos no relacionados con servicios de integración (construcciones) o personalización de software, siendo la situación más prototípica la que involucra a un diseño de producto, que requiere además de la fabricación de una determinada cantidad de prototipos para llevar a cabo las correspondientes comprobaciones; sin la evidencia y las correcciones necesarias a los prototipos, queda claro que no se puede establecer si el diseño preliminar habrá de funcionar, y por consiguiente, se entiende que desde la perspectiva del contrato se requiere combinar ambas prestaciones en una única obligación de cumplimiento.

III. El resumen lacónico de la R.T. N°54 que ofendería al Señor Lerú

Hemos considerado relevante hacer referencia a los famosos resúmenes del señor Lerú, pues su servicio a la comunidad justamente residió, en haber podido distinguir los “contenidos relevantes” a los efectos de establecer una base mínima de conocimientos, estructura y/o raíz, respecto de aquellos otros, que pudieran ser soslayados sin afectar a dichas bases; lo cual no es poco: un buen resumen, requiere haber abordado en profundidad el texto en su totalidad.

En carácter de nieto del Rabí Tzví Senderovich, que ejerciera su enseñanza hacia mediados de la década del cuarenta en el templo de Moises Ville, provincia de Santa Fe, me voy a permitir una mínima referencia bíblica, intercalando la cita de los cinco primeros versículos del capítulo I del génesis, que corresponden al día uno de la creación, pues considero que se alinean por completo con lo que se pretende subrayar:

En el comienzo creó Dios el cielo y la tierra.

*2. Y la tierra estaba informe y vacía, y había oscuridad sobre el haz del abismo;
y el Espíritu de Dios se cernía sobre la haz de las aguas.*

3. Y dijo Dios: "Haya luz", y hubo luz

4. Y vio Dios que la luz era buena; y separo Dios la luz de la oscuridad.

5. Y llamó Dios a la luz día, y a la oscuridad llamó noche. Y hubo tarde y hubo mañana: día uno.

La única referencia a las obligaciones de desempeño de la R.T. N°54 de la FACPCE, que como subrayáramos, constituye la unidad de cuenta instituida por la NIIF 15 del IASB y al ASC 606 del FASB a los efectos de establecer cuándo se requiere reconocer un ingreso proveniente de contratos con los clientes, queda referida por el párrafo 524; y bien se puede decir que, en concreto, habría que deducirla, pues está expresada bajo el modo de una excepción para las pequeñas y medianas empresas, a saber:

524. Cuando una transacción (operación de intercambio) involucre distintos componentes que generan ingresos de actividades ordinarias (por ejemplo, la venta de un producto que incluye un servicio prolongado de posventa), una entidad que es pequeña o mediana podrá:

- a) no separar los ingresos de actividades ordinarias correspondientes a cada uno de dichos componentes; y*
- b) reconocer la totalidad del ingreso cuando se devengue el correspondiente al componente principal.*

Entonces desde el marco de la religión, Dios nombró y creó, y luego vinieron bibliotecas enteras de Astronomía, biología, física, química, en procura de intentar explicar los mecanismos que intervinieron en dicha creación.

El IASB y el FASB estuvieron más de 10 años discutiendo, en especial, los mecanismos para establecer la mejor forma de discernir como diferenciar distintas obligaciones de desempeño dentro de un contrato, sin entrar a considerar todavía que, una vez discriminadas, hay toda una mecánica para establecer el precio a asignar a cada una de dichas obligaciones contractuales, sobre todo cuando participan determinados descuentos

o bonificaciones que afectan a la totalidad de lo contratado. Demás está decir, que a dichos efectos se incorporaron guías, casos de aplicación, indicadores, apéndices, descontando aun la explicitación de los criterios y discusión de las controversias, incorporados en los fundamentos de las conclusiones.

La redacción de la R.T.N° 54 de la F.A.C.P.C.E. en lo que atañe a la normativa en materia de reconocimiento de ingresos, parece ser que operó de forma bíblica, considerando que con solo nombrar a la pasada, había creado un mundo.

Demás esta decir que, si la normativa nacional no se ha tomado siquiera la molestia de resumir el desarrollo conceptual de un tema complejo, imprescindible a la hora de aplicar la normativa en materia de reconocimiento de ingresos, no resulta descabellado inferir, que nadie habrá de estar en condiciones de aplicarlo; para decirlo todo de una vez:

👉 Devendrá en letra muerta.

Porque la enorme mayoría de la matrícula argentina:

- no trabaja habitualmente con NIIF 15,
- no estudió sus bases para las conclusiones,
- no leyó las guías ilustrativas,
- no transitó los cientos de ejemplos desarrollados por IASB.

Entonces, yo me pregunto y les pregunto:

👉 ¿cómo se supone que la matrícula va a identificar obligaciones de desempeño complejas?

👉 ¿cómo va a determinar si existen bienes o servicios distinguibles?

👉 ¿cómo va a decidir cuándo separar o cuándo integrar prestaciones?

PD: Las consecuencias de esta forma de abordaje de la normativa nacional en materia de reconocimiento de ingresos, que opera haciendo caso omiso a la normativa internacional, bajo la forma de un resumen que ofendería al Señor Lerú, además está decir que es grave. Pero agrego además que, si nos remitimos a las actividades relacionadas con la construcción de obras, equipos o infraestructura (materia de nuestra próxima Aguafuerte Contable), se puede afirmar que es directamente temeraria.

Pablo Senderovich