

AGUAFUERTE CONTABLE N ° 13: RECONOCIMIENTO DE INGRESOS EN LA RT54: RECONOCIMIENTO DE INGRESOS A LO LARGO DEL TIEMPO: -La desaparición total de contenidos que incrementa “la oscuridad”-

I. Introducción

En nuestra Aguafuerte Contable N ° 12 se ponderó, no sólo el valor, sino además, la profundización en los conocimientos que reclama la ejecución de un “buen resumen”, que permita distinguir los contenidos relevantes, cuya incorporación resulta imprescindible, con respecto a aquellos otros, cuya mención colateral u omisión, mejoran el ejercicio de la condensación, extrayendo del baúl de los recuerdos la figura del Señor Lerú, que se contrapuso al despropósito con el que operó el párrafo 524 de la R.T.N°54 de la FACPCE, en materia de criterios aplicables a la identificación de obligaciones de desempeño en contratos con clientes.

En definitiva, no es aventurado afirmar que la pregunta: “¿Qué es lo relevante?”, cuando se trata de establecer los criterios para identificar en una norma dónde se requiere poner el acento, parece ser imprescindible, más aún cuando se trata de un corpus normativo tan vasto como el de las Normas Internacionales de Información Financiera.

Entendemos que, al respecto, resulta imprescindible identificar las áreas temáticas de mayor relevancia por su impacto económico para el conjunto de la matrícula en general; y una vez más, parece evidente que en dicha tarea el resultado más que fallido peca de incongruente. Así, en la recorrida por la R.T.N°54, para determinadas áreas técnicamente complejas, pero de muy baja frecuencia de aplicación en la práctica profesional promedio, como ser: “Beneficios a los empleados posteriores a la terminación laboral y otros beneficios a largo plazo”, se puede decir que prácticamente se han trasladado la mayor parte de los contenidos de la NIC 19 del IASB; otro tanto ocurre, con las normas relativas a la preparación de Estados Consolidados, en los que se ha incorporado la mayor parte de los contenidos de la NIIF 10 del IASB, sobre todo en lo atinente a la aplicación del concepto de control para las entidades de cometido específico. ¿Está mal? ¿Es cuestionable? Para decirlo todo de una vez, digamos que en absoluto; pero lo que sí es en alto grado cuestionable o incongruente, es que no se haya procedido de igual manera con la normativa en materia de reconocimiento de ingresos; y en especial, con los contratos cuyas obligaciones de desempeño se satisfacen a lo largo del tiempo, que constituyen una de las problemáticas de mayor presencia en la economía argentina.

La actividad de la construcción —que comprende edificios, desarrollos inmobiliarios, obras viales, infraestructura energética, minería, petróleo, plantas industriales y la fabricación de activos específicos para clientes— involucra a decenas de miles de empresas constructoras, contratistas y subcontratistas registradas y constituye uno de los

principales sectores generadores de empleo formal del país. Resulta entonces difícil sostener que la determinación del patrón de reconocimiento de ingresos en este tipo de contratos represente una cuestión marginal para la matrícula profesional argentina.

Agregamos, además, que la relevancia de esta problemática trasciende largamente la técnica contable. La construcción y la infraestructura no sólo constituyen una de las actividades de mayor incidencia económica y generación de empleo en la Argentina. También han ocupado, desde hace años, un lugar central en el debate público sobre la transparencia en la gestión de grandes proyectos de inversión. Precisamente por ello, cabría esperar que la normativa contable pusiera especial énfasis en desarrollar los criterios que permitieran determinar con rigor, cuándo y en qué medida, corresponde reconocer los ingresos derivados de tales contratos. Sin embargo, la RT 54 parece haber asignado sus esfuerzos de manera inversa, y esto es justamente lo que venimos a cuestionar.

II. Reconocimiento de ingresos a lo largo del tiempo en el marco de la NIIF 15 del IASB

El párrafo 35 de la NIIF 15 del IASB, establece que cuando se cumplan cualquiera de las tres condiciones que enumera, se está habilitado a reconocer ingresos a lo largo del tiempo, a saber:

- a. El cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño*
- b. Creación o mejora de un activo que el cliente controla a medida que se crea o mejora*
- c. Construcción de activos que no tienen un uso alternativo para la entidad y se tiene un derecho al cobro por el desempeño completado*

II.1 El cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño

La situación del apartado 35.a), es la más fácilmente discernible, además de no requerir la aplicación de métodos para estimar el grado de avance de la prestación, y está representada por los contratos con clientes que involucran prestaciones de servicios de tipo repetitivo, tales como servicios de procesamiento de transacciones, servicios de limpieza, servicios de seguridad, servicios de electricidad, por mencionar algunos.

La guía de aplicación, en su apartado B.4, incluye como aspecto a considerar que en los casos en los que no resulte del todo claro, si el cliente recibe y consume el servicio a lo

largo del tiempo, se debe considerar si otra entidad necesitaría volver a desarrollar el servicio hasta allí completado, para el caso en que se interrumpiera la prestación.

En caso negativo, se entiende que el cliente recibió y consumió el servicio de forma simultánea. En los fundamentos de las conclusiones (FC126), se presenta el ejemplo de un contrato de logística de transporte en el que la entidad ha acordado transportar bienes desde Vancouver hasta la ciudad de Nueva York. Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma, plantearon que, desde la perspectiva del cliente, el cliente recibe los beneficios sólo cuando se completa el trayecto. El Consejo emisor del IASB, sin embargo, entendió que, si el servicio se hubiera interrumpido al llegar a Chicago, habría sólo que completar el trayecto entre esta última ciudad y Nueva York, razón por la cual, el cliente se ha beneficiado con el trayecto hasta allí recorrido.

II.2 Creación o mejora de un activo que el cliente controla a medida que se crea o mejora

La guía de aplicación de la NIIF 15, apartado B.35, a los efectos de establecer si el cliente controla un activo a medida que este se crea o mejora, remite a los requerimientos de control de los párrafos 31 a 34 de la NIIF 15, que se sintetizan en el cuadro siguiente:



(La diapositiva integra el módulo 6 del tema NIIF 15, correspondiente al Programa Ejecutivo Integral en NIIF)

El ejemplo más paradigmático del apartado 35.b) está representado por los contratos de construcción que se desarrollan en el terreno del cliente (digamos que lo ejecutado, ante una ruptura de contrato por cualquier incumplimiento, forzosamente habrá de quedar bajo

el control del cliente, salvo que el proveedor del servicio se altere como el Dr. Bruce Banner y bajo la máscara de Hulk, proceda a la destrucción de lo hasta allí operado, y aun así, queda aún la instancia jurídica que asegura el debido resarcimiento, y por consiguiente, el control sobre lo hasta allí desarrollado).

En este tipo de contratos, a los efectos de reconocer ingresos a lo largo del tiempo, en las generales de la ley, habrá de requerirse la aplicación de las metodologías para la estimación del grado de avance de la prestación.

II.3 Construcción de activos que no tienen un uso alternativo para la entidad y se tiene un derecho al cobro por el desempeño completado

Los apartados 36 y 37 de la NIIF 15, establecen el cumplimiento de dos condiciones, para que proceda el reconocimiento de ingresos a lo largo del tiempo, que se resumen en el esquema siguiente:



(La diapositiva integra el módulo 6 del tema NIIF 15, correspondiente al Programa Ejecutivo Integral en NIIF)

Algunas aclaraciones:

- Al evaluar el uso alternativo, se requiere contemplar que las limitaciones pueden fundarse en cláusulas contractuales; o bien, responder a que la magnitud de las transformaciones a efectuar, resulten antieconómicas y así imposibiliten destinarlo a otro cliente.
- Al establecer si se tiene derecho al cobro, va de su suyo, que se requiere contemplar el costo incurrido más un margen de ganancia.

- A efectos de establecer el cumplimiento de cada una de las condiciones en las guías de aplicación de la NIIF15 se profundiza en los aspectos que se requieren contemplar (B.6 a B.13).
- En este tipo de contratos, a los efectos de reconocer ingresos a lo largo del tiempo, en las generales de la ley, habrá de requerirse la aplicación de las metodologías para la estimación del grado de avance de la prestación.

II.4 Estimación del progreso en la satisfacción de la obligación de desempeño

Se efectúa una enumeración de los principales lineamientos de la NIIF 15 en materia de medición del grado de avance (Párrafos 35 a 37, y guías de aplicación apartados B.14 a B.19):

- No se establece un método único para la medición del progreso, pero se requiere fundamentar la elección del criterio más apropiado
- Se requiere aplicación consistente para obligaciones de desempeño que tengan las mismas características
- Se requiere poder medir el grado de avance de forma fiable, caso contrario, se propone un tratamiento especial
- Modificaciones en las estimaciones en el grado de avance, se consideran prospectivamente como cambios en las estimaciones conforme a NIC 8.
- Se establecen dos metodologías básicas para la medición del grado de avance: “métodos de producto” y “métodos de recursos”
- En casos en que no se puede medir el avance de forma fiable (primeras etapas), pero el contrato permite recuperar los costos incurridos, se habilita a reconocer ingresos hasta la medida de los costos incurridos (párrafo 45)
- En casos en que la entidad tenga derecho a una contraprestación del cliente por el desempeño efectuado hasta la fecha de cierre, se habilita a reconocer ingresos por el importe que la entidad tiene derecho a facturar (Guía aplicación B.16)

II.4.1 Métodos de producto

Comprenden a las mediciones directas del valor para los clientes de los recursos transferidos respecto de los recursos contratados, a saber:

- *Estudio del desempeño completado hasta la fecha*

- *Desempeño completado (Hitos alcanzados)*
- *Unidades de producto producidas o entregadas*

II.4.2 Métodos de recurso

Comprenden a los Esfuerzos o recursos de la entidad para satisfacer la obligación, a saber:

- *Costos incurridos*
- *Horas hombre/horas máquina*
- *Tiempo transcurrido*

En los casos en que se aplican métodos de recursos basados en costos incurridos, se requiere contemplar ajustes para no incorporar en dichos costos:

- a) Ineficiencias en la utilización de los factores de costos;*
- b) materiales entregados y bajo el control del cliente que no fueron instalados.*

II.5 Límite a la contraprestación variable (*)

Un aspecto de especial relevancia a la hora de establecer el precio de la transacción en este tipo de contratos está constituido por el denominado “Límite a la Contraprestación Variable”, que el párrafo 56 de la NIIF 15, define en los términos siguientes:

56. Una entidad incluirá en el precio de la transacción todo o parte del importe de la contraprestación variable estimada de acuerdo con el párrafo 53 solo en la medida en que sea altamente probable que no ocurra una reversión significativa del importe del ingreso de actividades ordinarias acumulado reconocido cuando posteriormente se resuelva la incertidumbre sobre la contraprestación variable.

(*) Aclaremos, por cuanto excede a los objetivos del presente trabajo, que los temas relacionados con la contraprestación variable están desarrollados en los apartados 50 a 59 de la NIIF 15.

III. Reconocimiento de ingresos a lo largo del tiempo en el marco de la R.T. N°54 de la F.A.C.P.C.E

El párrafo 523, establece los criterios de devengamiento en los términos siguientes:

523. Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias por transacciones (operaciones de intercambio) cuando dichas transacciones estén concluidas de acuerdo con la sustancia o realidad económica, la que deberá primar sobre su forma legal o contractual. En función de ello, una entidad reconocerá:

- a) Los ingresos por venta de bienes: en el momento de obtención del control de tales bienes por parte del cliente. Por ejemplo, cuando se produce la entrega del **activo** y el cliente acepta el producto.*
- b) Los ingresos procedentes de servicios:*
 - (i) De prestación continua: a lo largo del plazo durante el cual se realiza la prestación. Por ejemplo, a medida que restaura un edificio perteneciente al cliente.*
 - (ii) No contemplados en (i): al concluir su prestación. Por ejemplo, cuando una consultora entrega el informe para cuya preparación fue contratada.*
- c) Los ingresos procedentes de contratos de construcción:*
 - (i) Si se asemejan a venta de bienes, según lo dispuesto en el inciso a). Por ejemplo, si construye departamentos bajo la modalidad “a pozo” en su propio terreno y transfiere dichas propiedades al terminar la obra.*
 - (ii) Si se asemejan a servicios de prestación continua, según lo dispuesto en (i) del inciso b). Por ejemplo, si construye un edificio sobre un terreno cuya propiedad pertenece al cliente.*

Digamos que es exiguo, y decir que la selección de lo que se incorpora deja mucho que desear (para no decir que demuestra descuido, si no una lectura poco atenta), es demostrar un dejo de generosidad.

El párrafo 525.b) establece la forma de llevar a cabo la medición de las prestaciones de servicios y/o contratos de construcción, en que se está habilitado a reconocer ingresos a lo largo del tiempo, a saber:

525. Una entidad medirá los ingresos de actividades ordinarias procedentes de transacciones (operaciones de intercambio):

...

- b) Si se originan en servicios de prestación continua o contratos de construcción asimilables a estos servicios, considerando:*

- (i) *el **precio convenido** con sus clientes, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso inmediato anterior; y*
- (ii) *el grado de avance o cumplimiento.*

Y esto es todo; otra vez ha quedado esbozada la magia de la creación al estilo bíblico: “Hágase el grado de avance, y se hizo el grado de avance”; el Coco Basile diría: “Silenzio Stampa”.

IV. Caso práctico: Algunas consecuencias de omitir los lineamientos básicos en materia de medición del grado de avance y los límites a la contraprestación variable de la NIIF 15 (*)

- Planteo

1. Cierre de ejercicio anual: 31.12.X₃
2. En el mes de mayo X₃ se firmó un contrato con el Gobierno Provincial para la construcción de un Puente que une las dos márgenes del Río Paraná. El contrato se estableció por un total de \$ 500 millones, y se pautaron fórmulas por mayores costos, que una vez autorizados, serán facturados por separado.
3. Los costos proyectados para la realización del contrato se estimaron en \$ 350 millones.
4. El acuerdo prevé el cobro del total establecido en el contrato, en función de la consecución de determinados hitos establecidos en etapas, con la presentación de certificaciones de obra a ser aprobadas por el Gobierno Provincial para la remisión de los fondos. A diciembre X₃ se habían cobrado \$ 100 millones.
5. La fecha comprometida para la entrega del Puente es el diciembre de X₄, habiéndose pautado un incentivo por el cumplimiento en la fecha estipulada de \$ 50 millones.
6. A diciembre de X₃ no se podía establecer con base en una alta probabilidad que la Compañía podría finalizar el puente en las fechas establecidas, por cuanto entre mayo y diciembre de dicho ejercicio, se produjeron demoras por problemas gremiales.
7. La compañía constructora recibió un préstamo de un organismo internacional para la ejecución de la obra al inicio del contrato, y previendo un incremento en el costo del acero y otros insumos, efectuó el acopio total de materiales necesarios para la construcción, los que están depositados en el corralón instalado en la obra a efectos de su utilización, habiendo incurrido en el mes de junio en \$ 100 millones por dicho concepto. Por otra parte, se entregaron anticipos a cuenta de trabajos a subcontratistas por 25 millones, que a diciembre de X₃ no habían iniciado sus trabajos.
8. Los costos incurridos totales a diciembre X₃ ascendieron a 220 millones habiéndose utilizado de los materiales acopiados al inicio del contrato \$30 millones, y computándose ineficiencias que requirieron reprocesar algunos tramos, lo que involucró un costo adicional en materiales de \$ 15 millones (adicionales a los \$30 millones), y de mano de obra propia y pagos a subcontratistas por \$ 20 millones (tareas de reprocesamientos completadas a dic 20X3)
9. La entidad estableció que el método más idóneo para medir el grado de avance es el de costos incurridos.

- **Solución según lineamientos de la NIIF 15 para la medición del grado de avance por el método de costos incurridos y la aplicación del límite a la contraprestación variable.**

a) Oportunidad en el reconocimiento de ingresos de las obligaciones de desempeño

En este caso en particular, las características del contrato permitirían encuadrarlo tanto en los requerimientos del párrafo 35.b), por cuanto la obra se efectúa en un espacio perteneciente al gobierno provincial, que controla lo ejecutado en la medida de su avance; pero también, bajo los lineamientos del apartado 35.c), por cuanto dada la especificidad del trabajo contratado, en caso de ruptura del contrato, no hay un uso alternativo para la empresa constructora y se tiene derecho al cobro en la medida del avance de obra. De todas formas, en ambas situaciones se habilita a reconocer ingresos a lo largo del tiempo y se requiere establecer el grado de avance del proyecto para computar los ingresos devengados en oportunidad de cada corte de cierre.

b) Medición del grado de avance y ajustes al método de costos incurridos a diciembre X3

Costo incurrido a diciembre X ₃	220.000.000
Materiales adquiridos no procesados (\$100 mill – 30 mill)	(70.000.000)
Anticipos a subcontratistas por trabajos pendientes	(25.000.000)
Costos por ineficiencias trabajos reprocesados (materiales/mano obra/ subcontratistas)	<u>(35.000.000)</u>
Costo incurrido ajustado	90.000.000
Costo total presupuestado	350.000.000
Porcentaje de avance (\$90 mill/ \$350 mill) x 100	<u>25,71%</u>

c) Determinación del precio de la transacción

Precio total estipulado en el contrato	500.000.000
Contraprestación variable por finalización obra en término	<u>50.000.000</u>
Ingresos totales previstos	550.000.000
Ajuste por aplicación del límite a la contraprestación variable (Párrafo 56 de la NIIF 15)	<u>(50.000.000)</u>
Ingreso total previsto ajustado al 31.12.X3	<u>500.000.000</u>

d) Reconocimiento de ingresos y registraciones a dic X3

Adquisición de materiales e insumos y pago de anticipos a subcontratistas		
Activos de contratos- materiales-	100.000.000	
Activos de contrato-Anticipos a subcontratistas a cuenta de trabajos-	25.000.000	
Activos de contrato- otros insumos y mano de obra-	95.000.000	
Tesorería/pasivos		220.000.000
Reconocimiento de ingresos y costos asociados a diciembre X3		
Derechos a facturar (\$500 mill x 25,71%)	128.550.000	
Costo de construcción obra vial	90.000.000	
Costos por ineficiencias	35.000.000	
Ingresos por construcción obra vial		128.550.000
Activos de contrato- materiales- (materiales obra 30 mill. + materiales por ineficiencias 15 mill.)		45.000.000
Activos de contrato- otros insumos y mano de obra-		80.000.000
Cobranza de certificaciones de obra a diciembre X3		
Tesorería	100.000.000	
Derechos a facturar		100.000.000

Las cuentas relacionadas con el contrato de construcción a diciembre X3 resultan:

Estado de situación patrimonial		Estado de resultados	
Activo		Ingresos por construcción	128.550.000
Tesorería	100.000.000	Costos construcción obra vial	(90.000.000)
Derechos a facturar	28.550.000	Costos por ineficiencias	<u>(35.000.000)</u>
Activos de contrato		Resultado	<u>3.550.000</u>
Materiales	55.000.000		
Anticipos a subcontratistas	25.000.000		
Otros insumos y mano de obra	<u>15.000.000</u>		
	<u>223.550.000</u>		
Pasivo			
Pasivos financ materiales/mano obra e insumos	<u>220.000.000</u>		
Neto	<u>3.550.000</u>		

- Solución sin considerar ajustes al método de costos incurridos y límite a la contraprestación variable

a) Medición del grado de avance y ajustes al método de costos incurridos a diciembre X3

Se asume que al no haber lineamientos en la R.T.N° 54 de cómo proceder cuando se aplica el método de avance de costos incurridos, buena parte de la matrícula carecerá de los lineamientos para proceder a los ajustes que establece la NIIF 15, y procederá con un salomónico “Adelante con los faroles”.

Costo incurrido a diciembre X3	220.000.000
Costo total presupuestado a diciembre X3	350.000.000
Porcentaje de avance 220 mill. / 350 mill. X 100	62,86%

b) Determinación del precio de la transacción

En función a que la R.T.N°54 no prevé el tratamiento de las contraprestaciones variables y su límite, asumimos que buena parte de la matrícula, fiel al postulado de Palito Ortega: “Yo tengo fe, yo creo en el amor, ...”, establecerá que entregará la obra en tiempo y forma y considerará ingresos totales contractuales por \$ 550.000.000, no aplicando el concepto de límite a la contraprestación variable en el corte de cierre del ejercicio X3.

c) Reconocimiento de ingresos y registraciones a dic X3

Reconocimiento de ingresos y costos asociados a diciembre X3		
Derechos a facturar (\$550 mill x 62,86 %)	345.730.000	
Costo de construcción obra vial	220.000.000	
Ingresos por construcción obra vial		345.730.000
Activos de contratos- materiales-		100.000.000
Activos de contrato-Anticipos a subcontratistas a cuenta de trabajos-		25.000.000
Activos de contrato- otros insumos y mano de obra-		95.000.000
Tesorería	100.000.000	
Derechos a facturar		100.000.000

Las cuentas relacionadas con el contrato de construcción a diciembre X3 resultan:

Estado de situación patrimonial		Estado de resultados	
Activo		Ingresos por construcción	345.730.000
Tesorería	100.000.000	Costos construcción obra vial	<u>(220.000.000)</u>
Derechos a facturar	<u>245.730.000</u>	Resultado	<u>125.730.000</u>
	<u>345.730.000</u>		
Pasivo			
Pasivos financ materiales/mano			
obra e insumos	<u>220.000.000</u>		
Neto	<u>125.730.000</u>		

PD:

La medición del grado de avance y el reconocimiento de resultados, frente al silencio del legislador, pareciera susceptible a una amplia volatilidad/discrecionalidad en los resultados. Asumo que por ahí exageré un poco con el ejemplo; pero si no han sido establecidos los lineamientos normativos y las correspondientes guías de aplicación, no es temerario afirmar que puede pasar ... ¿o miento?

Quizá se trate simplemente de una desafortunada elección editorial. Quizá no. Lo cierto es que el resultado es el mismo: allí donde la economía argentina demandaba mayor claridad conceptual, la norma optó por un tratamiento que deja amplias zonas en penumbra.

No corresponde especular acerca de las razones que condujeron a semejante distribución de prioridades normativas. Pero tampoco parece posible ignorar que toda omisión tiene consecuencias. Y cuando esas omisiones recaen precisamente sobre uno de los sectores de mayor relevancia económica e institucional, el resultado difícilmente contribuya a fortalecer la transparencia que la información contable está llamada a proporcionar.

