

Aguafuerte Contable N°8: El tratamiento de los pasivos en Especie- Anticipos de clientes-: Se pasa de “Confuso”... ¿o es que también es incorrecto?

I. Antecedentes

El punto de partida a nivel local, no resulta muy afortunado, sino más bien embarrullado. La matrícula contable, de todas formas, siempre con los pies sabiamente afirmados en el asfalto o tierra -según corresponda-, cuando una determinada normativa no se entiende, sigue adelante; no se acongoja, no trata de desentrañar, solo olvida, y... “santas pascuas”.

El punto 5.17 de la R.T.N°17 de la FACPCE, en relación con la medición posterior de los pasivos en especie, señalaba:

5.17. Pasivos en especie

Cuando la obligación consista en entregar bienes que se encuentren en existencia se computará por la suma de la medición contable asignada a dichos bienes y de los costos adicionales necesarios para poner los bienes a disposición del acreedor.

Cuando la obligación consista en entregar bienes que pueden ser adquiridos, se computará por la suma de su costo de adquisición -calculado de la manera indicada en la sección 4.2.2 (Bienes o servicios adquiridos)- a la fecha de la medición y de los costos adicionales necesarios para poner los bienes a disposición del acreedor.

Para las obligaciones de entregar bienes que deban ser producidos, se tomará el importe mayor entre las sumas recibidas y la suma de su costo de producción -calculado de la manera indicada en la sección 4.2.6 (Bienes producidos)- a la fecha de la medición y de los costos adicionales necesarios para poner los bienes a disposición del acreedor.

Para las obligaciones de prestar servicios se tomará el importe mayor entre las sumas recibidas y su costo de producción a la fecha de la medición.

Me pregunto, desde mi más supina ignorancia, qué caranchos tiene que ver que el objeto de la obligación contractual incompleta, pues se trata justamente de “Contratos pendientes de ejecución”, esté en la mesita de luz, en el aparador, en el baño, o tenga que salir a adquirirla, producirla o construirla. Obsérvese:

- Si los bienes están en existencia o pueden ser adquiridos, se requiere medir el pasivo por remisión a la medición contable de dichos activos más los costos necesarios para ponerlos en disposición del acreedor (un precio de entrada).
- Si los bienes o servicios requieren ser producidos, en cambio, se toman en consideración las sumas recibidas, y se las compara con los costos de producir los bienes y/o servicios, con los que habrá de satisfacerse la obligación, adoptándose el mayor.

Apuntemos algunas consideraciones:

- a. Los anticipos recibidos de clientes, se trate del pago total o de un determinado porcentual, están determinados sobre la base del precio fijado en el contrato; es decir, que se pactan con referencia a un precio de salida, en el que se contemplaron los costos más el margen de ganancia de la transacción una vez completada.
- b. El hecho de que el bien esté en el stock de la entidad, y la transacción por algún motivo no se haya completado, no invalida que se haya recibido un anticipo, en el que está contenida toda la ganancia o una proporción de la misma, que requiere ser mantenida en el pasivo. Digamos, en definitiva, que los dos primeros párrafos del punto 5.17, parecieran no tener mucho sentido.
- c. La medición del pasivo en especie proveniente de un contrato con clientes, al incluir todo o una proporción del margen de ganancia establecido en el contrato, está intrínsecamente asociado a la normativa vigente en materia de reconocimiento de ingresos (ver caso de aplicación y conclusiones).
- d. Cuando los costos de producir los bienes/servicios comprometidos en la relación contractual resulten superiores a los anticipos recibidos de los clientes, se ingresa en el territorio conceptual del tratamiento de los “Contratos Onerosos”.

II. La medición posterior de Pasivos en especie en la R.T.N°54: Párrafo 480.

El párrafo 480 de la RT 54 de la FACPCE, en relación con la medición posterior de los pasivos en especie, señala:

Medición posterior

480. En la fecha de los estados contables, una entidad medirá un pasivo cierto (deuda) en especie, por el mayor entre: el importe del reconocimiento inicial; y el importe que surja de aplicar los requerimientos indicados en la sección “Compromisos que generan pérdidas (contratos onerosos)” [ver los párrafos 527 a531].

Empecemos en primer término a separar la paja del trigo, asistiéndonos con las NIIF que participan en el entredicho (*):

A tener en cuenta, para separar la mezcla



(*) La diapositiva corresponde al módulo 39 de nuestro curso E learning “RT 54 en la práctica profesional.

El párrafo 3 de la NIC 37 del IASB define a los contratos de ejecución, en los términos siguientes:

3. Son aquellos en los que las partes no han cumplido ninguna de las obligaciones a las que se comprometieron, o bien que ambas partes han ejecutado parcialmente, y en igual medida, sus obligaciones. Esta Norma no se aplica a los contratos pendientes de ejecución, salvo que tengan carácter oneroso para la entidad.

La R.T.54, por su parte, en la apretadísima síntesis que efectúa de la NIIF 15: Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con los Clientes -que dejaría sonrojado al propio Lerú, autor de los famosos Resúmenes Lerú, que compendiaban los resúmenes de textos de la secundaria, para los asiduos visitantes de mi generación a los exámenes de diciembre y marzo- no procedió a definir a los contratos pendientes de ejecución.

La medición de un Pasivo de Contrato a una determinada fecha, depende de los anticipos de los clientes recibidos por la entidad, así como del nivel de transferencia de control de los bienes o servicios comprometidos en el contrato.

La NIIF 15, una vez definidas las distintas obligaciones de cumplimiento comprendidas en un contrato, sobre la base del cumplimiento de determinadas pautas, establece si se habilita a reconocer ingresos a lo largo del tiempo; o bien, se requiere posponer dicho reconocimiento al punto de conclusión de la transacción, que normalmente habrá de operar con la entrega final del bien o servicio.

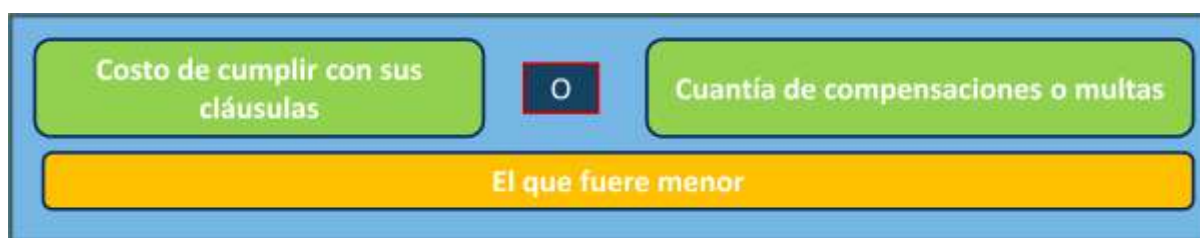
En definitiva, en un contrato pendiente de ejecución, el pasivo de contrato (que como mencionáramos en la primera sección, su cuantía se determina mediante un precio de salida y

contiene la totalidad o una proporción de la utilidad del contrato), está íntimamente relacionado con el cumplimiento de dicha obligación contractual, así como con el patrón de reconocimiento de ingresos que se requiera aplicar.

Un contrato oneroso, en cambio:

“Es aquél en el cual los costos inevitables de cumplir con las obligaciones pendientes exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir de este”.

El párrafo 68 de la NIC 37, y los párrafos 527 y 530 de la RT 54, establecen la medición de la provisión a constituir por contrato oneroso, considerando los vectores siguientes (*):



(*) La diapositiva corresponde al módulo 39 de nuestro curso E learning “RT 54 en la práctica profesional.

Para decirlo todo de una vez, antes de aportar el ejemplo numérico correspondiente:

- ☞ La medición posterior de los pasivos en especie del párrafo 480, se pasa de confusa, pero también resulta inapropiada.
- ☞ No considera la pauta de devengamiento en un determinado corte de cierre del bien o servicio con el que está relacionado dicho pasivo (Refiere al “Importe del reconocimiento inicial”).
- ☞ Desconoce que cuando se constituye una provisión por contrato oneroso, lo que se registra es el quebranto establecido a la fecha de medición, por cuanto para la NIC 37 como para la RT 54, que abrevia en la misma, el sustrato conceptual es que se considera que el hecho sustancial es la suscripción del contrato generador de dichas pérdidas, a diferencia del tratamiento previsto en el marco de los US GAAP, que recién habrá de reconocer dichas pérdidas en función al patrón de devengamiento de los bienes o servicios relacionados con dicho contrato. De todas formas, en razón a que en el pasivo por cumplimiento de contrato, se incluye el margen de ganancia en la proporción correspondiente a la parte anticipada, la provisión por contrato oneroso, resulta así el complemento para atender al exceso de los costos o multas por la parte del contrato que ha quedado pendiente de ejecución (es decir, que es un importe neto).

- ☞ En definitiva, algo en la redacción de la norma no ayuda mucho, pues es poco probable, por no decir casi imposible, que la provisión por contrato oneroso que se determina en función a importes netos, termine por superar al pasivo pendiente de ejecución, que está expresado en valores brutos y contemplan un margen de ganancia.

Los números siempre explican mejor, así que pasemos al caso de aplicación:

Caso de aplicación: Contrato de servicios de limpieza cobrado por adelantado y su relación con la provisión por contrato oneroso (Párrafo 523.b.i de la R.T.N°54 y 22.b de la NIIF 15)-Planteo-

PLANTEO

1. Cierre de ejercicio: 31.12.X₂
2. La Compañía XX presta servicios de limpieza, habiendo suscripto un contrato con un cliente con vigencia 1 de julio de X₂ al 30 de junio de X₃ para la provisión de dichos servicios que comprenden una tarifa diaria de \$ 80, habiéndose cobrado por la totalidad del contrato por anticipado sobre la base de 264 días laborales.
3. Para el caso de incumplimiento de contrato se ha dispuesto una multa del 140% por cada día remanente.
4. El contrato no prevé incrementos del precio de la prestación por mayores costos.
5. El costo de la prestación del servicio diario a la fecha de suscripción del contrato que comprende materiales de limpieza, mano de obra directa, y supervisión, se estableció en \$73 diarios.
6. A partir del mes del 1 de diciembre de X₂, en función a una modificación en los convenios colectivos del gremio de limpieza, los costos diarios de la prestación se han incrementado a \$ 88 diarios
7. A efectos del cómputo del devengamiento, se ha aplanado el criterio computando 22 días por mes.
8. La entidad ha resuelto no rescindir el contrato, tanto por la evaluación económica como reputacional.

SOLUCIÓN

a. Registro del anticipo de clientes

Efectivo (\$80 x 264 días)	21.120	
Anticipo de clientes		21.120

b. Reconocimiento de ingresos ejercicio X₂

Anticipo de clientes (22 días x 6 meses x \$/día 80)	10.560	
Costo servicios prestados (22días x 5 meses x \$/día 73 +22 días x 1 mes x \$/día 88)	9.966	
Ingresos por servicios		10.560
Activos de contrato		9.966

c. Determinación de la provisión por contrato oneroso al 31.12.X₂

c.1 Costos inevitables de cumplir con el contrato

$$\begin{aligned} \text{Costos inevitables de cumplir contrato} &= 6 \text{ meses} \times 22 \text{ días} \times \$ 88 \\ &= \$ \underline{11.616} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Multas por incumplimiento contrato} &= 6 \text{ meses} \times 22 \text{ días} \times \$80 \times 1,40 \\ &= \underline{14.784} \end{aligned}$$

$$\text{Se adopta el menor} = \underline{\$11.616}$$

c.2 Beneficios remanentes del contrato

$$\begin{aligned} \text{Beneficios remanentes contrato} &= 6 \text{ meses} \times 22 \text{ días} \times \$80 \\ &= \$ \underline{10.560} \end{aligned}$$

El registro de la Provisión por contrato oneroso al 31.12.X₂, es el siguiente:

Pérdida contrato oneroso (\$ 10.560 – 11.616)	1.056	
Provisión por contrato oneroso		1.056

Obsérvese que:

- El saldo de la cuenta Anticipo de clientes al 31.12.X2 asciende a \$ 10.560 (21.120 -10560) y es representativo de la mitad del contrato en que ha quedado pendiente la transferencia de control de los servicios contratados.
- La Provisión por contrato oneroso de \$ 1.056, para la NIC 37 y para la R.T.N°54, que adopta sus lineamientos en la materia, indica que se prioriza la identificación de un contrato que ha devenido oneroso al cierre del ejercicio, y en los que se considera como hecho sustancial, la suscripción de dicho contrato, más que el momento en que habrá de devengarse el mismo (este último criterio, es el que adoptan los US. GAAP, con justa razón, según mi entendimiento).

d. Reconocimiento de ingresos ejercicio X3

Anticipo de clientes (22 días x 6 meses x \$/día 80)	10.560	
Costo servicios prestados (22 x 6 meses x \$/día 88)	11.616	
Ingresos por servicios		10.560
Activos de contrato		11.616
Provisión para contrato oneroso	1.056	
Reversión provisión contrato oneroso		1.056

d. Comparación de resultados relacionados con el contrato

	X2	X3	Totales contrato
Ingresos por servicios	10.560	10.560	<u>21.120</u>
Costo de los servicios prestados	<u>(9.966)</u>	<u>(11.616)</u>	<u>(21.582)</u>
Margen bruto contrato	<u>594</u>	<u>(1.056)</u>	<u>(462)</u>
Pérdida por Contrato oneroso	(1.056)	-	(1.056)
Reversión provisión contrato oneroso		1.056	1.056
Resultado contrato (*)	<u>(462)</u>	-	<u>(462)</u>

(*) En el marco de los US GAAP, el resultado del ejercicio X2 habría sido una ganancia de \$594, y para el ejercicio X3 se habría reconocido una pérdida de \$ (1.056).

PD: Habrá que tener especial atención a cómo se aplica el párrafo 480 de la R.T. 54 de la FACPE a pasivos de contrato, en especial, para empresas constructoras, de obras de ingeniería, o de construcción de bienes. El resto, también deberían estar atentos, porque aplicar el párrafo 480 a la letra, así como está escrito, pareciera poco menos que vidrioso...

Y se me está acabando el caudal de ironías, así que esta vez cierro así, sin más... pero ya se me habrán de ocurrir... no escarmiento nunca... y ya estoy grande, así que debería...

Roberto Senderovich