

TÍTULO:	ALGUNAS DIFERENCIAS Y SIMILITUDES ENTRE LA NORMA UNIFICADA ARGENTINA DE CONTABILIDAD (NUA) Y LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF). INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS
AUTOR/ES:	Zgaib, Alfredo O.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXIV
PÁGINA:	-
MES:	Setiembre
AÑO:	2023
OTROS DATOS:	-

ALFREDO O. ZGAIB⁽¹⁾

ALGUNAS DIFERENCIAS Y SIMILITUDES ENTRE LA NORMA UNIFICADA ARGENTINA DE CONTABILIDAD (NUA) Y LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF). INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

I - INTRODUCCIÓN

Hay una novedad destacable entre las ofrecidas por la [resolución técnica^{\(2\)} 54](#): la regulación que aclara acerca del "**reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias procedentes de transacciones** (operaciones de intercambio)". Tema casi ausente en las Normas Contables Profesionales Argentinas distintas de la RT 26 (NCPA) anteriores, cuyo tenor solo nos indica que "los resultados de las operaciones de intercambio se reconocerán cuando pueda considerárselas concluidas desde el punto de vista de la realidad económica" y que "la medición de los ingresos se hará empleando los criterios de medición de los activos incorporados o de los pasivos cancelados" (RT 17: 4.7). La sección 4.4.1 de la RT 41 agrega: "En el caso de las ventas de bienes y servicios, se detraerá el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la entidad haya otorgado". Casi nada más.⁽³⁾

En este artículo hablamos, como alerta el título, acerca de los ingresos de actividades ordinarias (IAO) y de las similitudes y diferencias entre la Norma Unificada Argentina de Contabilidad (NUA) y las Normas Internacionales de

Información Financiera (NIIF). Diferencias que podrían resultar significativas porque los estándares internacionales cubren un espectro mucho más amplio y contemplan unas reglas generales no consideradas, o solo sugeridas, en la RT 54. (4)

Tales vacíos de la norma nacional podrían cubrirse por dos vías. Actualmente, por el rumbo de las "cuestiones no previstas" que remite, entre otras fuentes para definir políticas contables, a las NIIF (RT 54: 75/80). En el futuro, mediante la emisión de aclaraciones que permitan a la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) precisar aspectos no tratados o abordados solo en forma parcial.

II - PRINCIPIOS RECTORES, ASPECTOS BÁSICOS Y ETAPAS

II - 1. Principios rectores y aspectos básicos

Del análisis de los principios rectores y los aspectos básicos de ambas normas emergen, según observamos en la síntesis expuesta en la Figura I1, conceptos distintos que seguramente desencadenarán, en circunstancias determinadas, soluciones diversas.

I1- Principios rectores y aspectos básicos del tratamiento de los ingresos de actividades ordinarias (IAO)

	RT 54	NIIF 15
Alcance	IAO procedentes de transacciones (operaciones de intercambio).	IAO procedentes de contratos con clientes.
Reconocimiento de IAO	Cuando las transacciones están concluidas de acuerdo con la sustancia o realidad económica. a) Venta de bienes/servicios puntuales: cuando el cliente obtiene control o la entidad concluye la prestación. b) Servicios de prestación continua: mientras se prestan.	En el momento o a medida que la entidad transfiere bienes o servicios a sus clientes. La transferencia tiene lugar cuando el cliente obtiene el control de los bienes o servicios comprometidos por la entidad.
Medición de IAO	En función del precio convenido con el cliente, para cuya determinación deberán considerarse los criterios de medición de los activos reconocidos o de los pasivos dados de baja.	Por el importe de la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios comprometidos.
	NIIF 15 522/523; 525	NIIF 15: 2; 5; 31; 33

La comparación revelada por la ilustración anterior nos sugiere varios interrogantes; entre ellos, los formulados a continuación:

- ¿Cuáles son las diferencias entre contrato y transacción? ¿Pueden producirse operaciones de intercambio sin la celebración de contratos?
- ¿Reconocer IAO sobre la base de la sustancia económica equivale a contabilizarlos cuando (o a medida que) tiene lugar la transferencia de bienes o

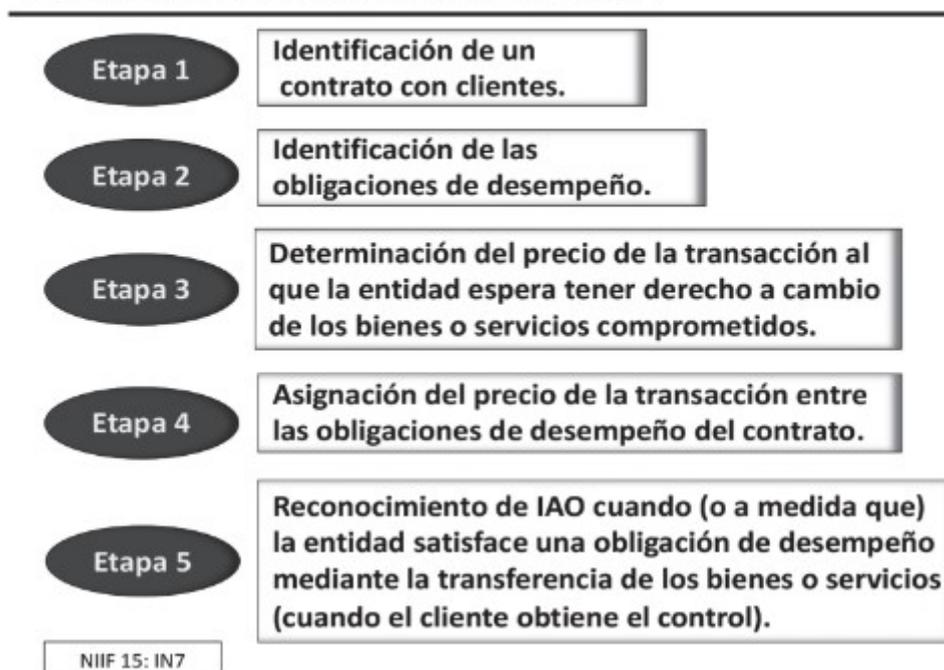
servicios a un cliente? ¿Ambas normas se basan en el mismo concepto de control?

- ¿Son equiparables el precio convenido y la contraprestación que la entidad espera recibir como consecuencia de los derechos derivados del cumplimiento de sus obligaciones?

II - 2. Etapas

Con el fin de buscar respuestas para los planteos anteriores, les propongo recorrer las cinco etapas que nos conducen, por el camino de la NIIF 15, a reconocer y medir los "ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes". Dichas etapas, reflejadas en la Figura I2, no tienen correlato explícito en la RT 54. Podemos, no obstante, situar en cada una de ellas los contenidos de la NUA referidos a este tema.

I2- NIIF 15: etapas para el reconocimiento y medición de IAO, procedentes de contratos con clientes



III - ETAPA 1: IDENTIFICACIÓN DE LOS CONTRATOS CON CLIENTES

III - 1. Introducción

- La **NIIF 15**:

- impone el reconocimiento de IAO solo si estos proceden de **contratos con clientes**, a quienes define con precisión; y
- delimita el significado tanto de "contratos" como de "contratos pendientes de ejecución".

- La **RT 54**:

- **basa sus disposiciones en transacciones**; por lo tanto, los IAO se reconocerán siempre que haya una operación de intercambio; e
- incluye el término "cliente", sin definirlo.

Para atravesar esta primera etapa, la norma internacional obliga a utilizar dos filtros:

- El **primero**, con el propósito de **identificar la existencia de un contrato con clientes**.
- El **segundo**, para determinar la **validez del contrato**.

Únicamente cuando ese filtrado permite verificar ambas condiciones se aplicará la NIIF 15 y se reconocerán IAO.

III - 2. Primer filtro

a) Los contratos en la NIIF 15

Antes de enfocarnos en los dos filtros referidos, necesitamos saber que un contrato, en el universo de las NIIF, es un "acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles" (NIIF 15: 10) y puede celebrarse por escrito, manifestarse en forma oral o estar implícito en la práctica de negocios de la entidad. Su existencia no depende de escrituras, boletos de compraventa ni otros documentos formales, como observamos en el ejemplo 1.1:

Ejemplo 1.1

Un consumidor pasa por la línea de caja del supermercado Mundo Arjo SA unos productos seleccionados previamente, mientras el cajero procesa, registra y cobra dichos artículos. El comprador conoce la calidad de los productos escogidos y está dispuesto a pagar el precio informado en las góndolas. La entidad acepta la tarjeta de crédito utilizada como medio de pago, uno de los admitidos según avisos expuestos tanto en el local comercial como en la web, y permite el retiro de los bienes registrados por su empleado. Este hecho es un contrato con un cliente según los términos de la NIIF 15. También, un intercambio, en el contexto de la RT 54.

La coincidencia revelada por el ejemplo anterior refleja la sencillez de las circunstancias descritas. Pero cuidado... **No todo contrato es un contrato con clientes ni toda transacción sucede en el mismo momento en que se celebra un contrato.**

b) Contratos vs. contratos con clientes

Un cliente, para la norma internacional, no es sino un comprador de bienes o prestatario de servicios que no comparte riesgos ni beneficios con la entidad⁽⁵⁾. A pesar de que la NUA introduce la palabra "cliente" en diversos párrafos⁽⁶⁾, todos vinculados con el reconocimiento de IAO, no delimita el alcance de dicho término. Por consiguiente, podrían existir **intercambios que impliquen el reconocimiento de IAO en el entorno de la RT 54, pero que no tengan tratamiento similar si aplicamos la NIIF 15**. Veamos un ejemplo, el 1.2, que nos ilustra acerca de un convenio entre una entidad y una contraparte que no es un cliente.

Ejemplo 1.2

Red Earth cultiva manzanas y peras para exportación y desarrolla actividades de construcción. La Cereza del Zar SA también cuenta con plantaciones frutales, que lindan con las de Red Earth. Estas entidades se unen para llevar a cabo mejoras en los canales de riego comunes y en el trazado de caminos internos que atraviesan

sus explotaciones. La primera cumple sus obligaciones disponiendo maquinarias, herramientas y el trabajo de operarios especializados. La segunda aporta materiales, contrata a empresas de servicios y asigna labores ad hoc a un grupo de empleados. Las diferencias de valor entre los compromisos asumidos por cada una se compensan, al finalizar el contrato, mediante transferencias de efectivo. A pesar de que las tareas realizadas por Red Earth constituyen parte de sus actividades ordinarias, esta entidad no reconoce IAO porque su objetivo inmediato difiere de la venta de bienes o la prestación de servicios. La Cereza del Zar no es su cliente, sino una entidad con la cual comparte riesgos y beneficios. Esta solución respeta las directrices de la NIIF 15; no necesariamente las de la RT 54.

c) Contratos vs. intercambios

Los contratos preceden a los intercambios o se "formalizan" al mismo tiempo que la transacción (como manifiesta el ejemplo 1.1. Según vimos:

- **La RT 54 basa sus disposiciones en transacciones.**

- **La NIIF 15, en contratos con clientes.** Además, la misma NIIF 15 y el marco conceptual de las NIIF (MC-NIIF) contienen una clasificación, significativa para nuestros fines, que distingue entre:

- contratos pendientes de ejecución; y
- contratos en ejecución.

Un **contrato pendiente de ejecución**:

- "Es un contrato, o una parte de un contrato, que está sin realizar en partes iguales -ninguna parte ha cumplido ninguna de sus obligaciones, o ambas partes han cumplido parcialmente sus obligaciones en igual medida-" (MC-NIIF: 4.56).

- "Establece un derecho y una obligación combinados de intercambiar recursos económicos" (MC-NIIF: 4.57).

- Está totalmente pendiente de ejecución si la entidad:

- **no ha transferido ningún bien o servicio** al cliente; y

- **no ha recibido ni tiene derecho a recibir contraprestación** alguna por los bienes y servicios comprometidos (NIIF 15: 12 y 106).

- No genera reconocimientos mientras no ocurra la primera transacción, excepto que se trate de un contrato oneroso (Z) o surja el derecho a recibir una contraprestación (antes de cualquier transferencia).

Un **contrato en ejecución**:

- Nace, obviamente, cuando un convenio deja de estar pendiente de ejecución. En tal circunstancia, el derecho y la obligación de intercambiar recursos económicos se convierte en un derecho u obligación de transferir recursos económicos (MC-NIIF: 4.58).

- Implica, sin dudas, el reconocimiento de activos o pasivos, porque al menos una de las partes cumplió total o parcialmente sus obligaciones y existen derechos y obligaciones presentes exigibles.

En general, un acuerdo entre entidad y cliente califica como contrato en ejecución cuando se produce el primer intercambio, momento que determina el reconocimiento de activos y pasivos. ¿Tiene sentido la diferenciación entre contrato y transacción si los acuerdos pendientes de ejecución no suelen desembocar en la contabilización de activos y pasivos? Pues... tiene relevancia.

Primero, porque **las mediciones iniciales requeridas por la NIIF 15,**

incluyendo las estimaciones de los importes afectados por incertidumbre o de los componentes financieros implícitos, se calculan a partir de los elementos de juicio existentes al comienzo del contrato. Tales elementos de juicio no necesariamente coincidirán con los vigentes a la fecha del primer intercambio.

Segundo, porque en la NIIF 15 la obligación de reconocimiento se dispara cuando surge para una entidad el derecho a recibir una contraprestación, aunque, como vimos, todavía ninguna parte haya cumplido obligación alguna. El ejemplo siguiente aclara este punto.

Ejemplo 2 (parte inicial)

Otro Ladrillo en la Pared II SA, entidad que desarrolla actividades de construcción, celebró un contrato con una estación portuaria para reparar uno de los muelles utilizados para la carga y descarga de buques contenedores. El contrato establece plazos de ejecución, especificaciones sobre la calidad de los materiales, obligaciones en materia de buenas prácticas (incluyendo aspectos medioambientales y de seguridad), penalidades por terminar la reparación fuera de término, un premio que cobrará solo si el índice de accidentes laborales no alcanza el umbral convenido por las partes (cláusula establecida para evitar que los objetivos en materia de plazos se alcancen a costa de aumentos en la siniestralidad laboral), el precio total de la operación y las condiciones de pago.

Ejemplo 2 (continuación)

Una vez firmado el contrato, la estación portuaria debe realizar un anticipo de 10.000 unidades monetarias (um) en un plazo máximo de 30 días. Por lo tanto, desde ese momento, la constructora tiene el derecho a cobrar el anticipo, como contrapartida de su obligación de realizar los trabajos comprometidos (un pasivo del contrato). El contrato deja de estar pendiente de ejecución, aun cuando todavía no se produjeron intercambios, y la entidad reconoce una cuenta por cobrar:

C.1- Derecho a cobrar anticipo

Cuentas por cobrar	10.000	
Pasivo del contrato/anticipo de clientes		10.000
*Derecho a cobrar anticipo, por firma contrato		

Luego, al cobrar el anticipo, contabiliza:

C.2- Cobro anticipo

Efectivo	10.000	
Cuentas por cobrar		10.000
*Recepción anticipo.		

Ejemplo 2 (última parte)

La RT 54 no establece una exigencia, explícita al menos, que obligue al reconocimiento contable ilustrado mediante el Cuadro C.1. Una entidad que aplique la norma nacional reconocerá, eso es indiscutible, el ingreso del efectivo y el correspondiente anticipo de clientes (en el momento correspondiente al Cuadro C.2); no necesariamente el derecho a cobrar el anticipo (como en C.1). En cualquier caso, el pasivo (anticipo de clientes) pendiente representa la obligación de efectuar las tareas de reparación convenidas.

d) Síntesis del primer filtro

La distinción entre contrato y operación de intercambio puede conducir a soluciones diferentes, según se aplique la NIIF 15 o la RT 54. Antes que nada, porque **una transacción puede originarse en contratos no celebrados con clientes** y la NUA no acota el alcance de las operaciones de intercambio ni el significado de la palabra "cliente".

En segundo término, porque ciertos acontecimientos podrían generar reconocimientos contables en el ámbito de la NIIF 15 sin parangón en el campo de las NCPA, consecuencia de que **toda operación de intercambio** es precedida por un contrato, salvo que impere simultaneidad.

En tercer lugar, porque las mediciones de activos, pasivos e ingresos exigidas o admitidas por la NIIF 15 se basan en estimaciones que deben efectuarse al comienzo del contrato. Es decir, **el plazo transcurrido entre la fecha de celebración de un contrato y el momento del primer intercambio puede desencadenar diferencias** de medición.

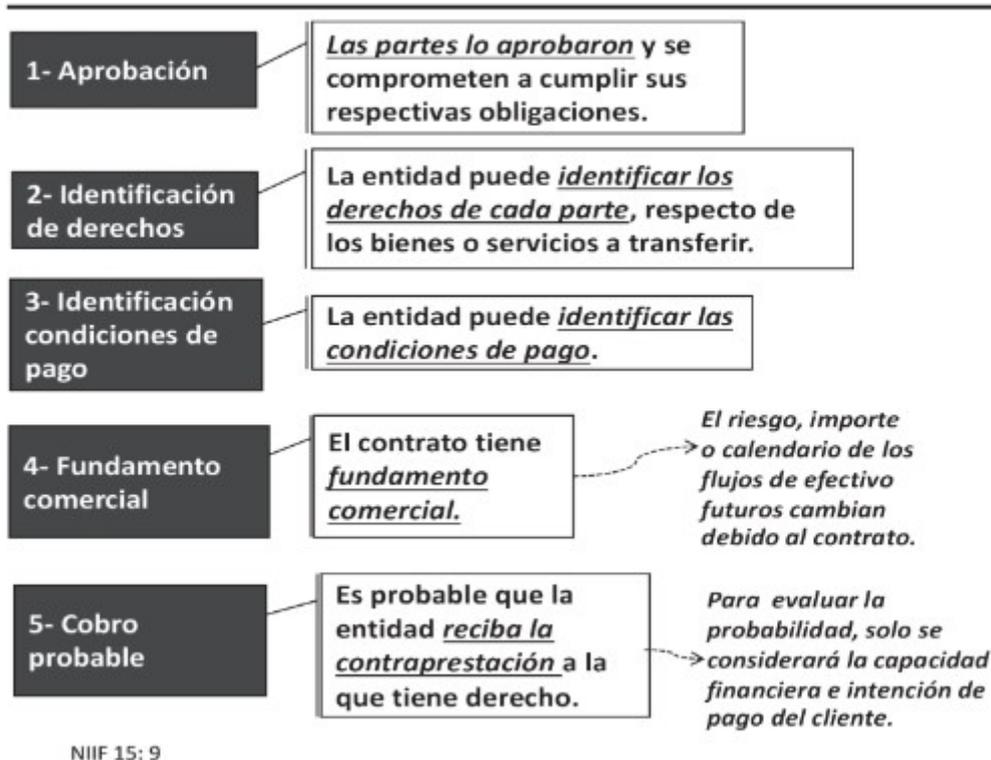
Finalmente, **son coincidentes las reglas de la NUA** (párrs. 527/531) **y las NIIF acerca de los contratos onerosos** (NIC 37). Es irrelevante el hecho de que un acuerdo entre partes no se haya traducido en intercambios: la pérdida debe ser reconocida.

III - 3. Segundo filtro

a) Introducción

El segundo filtro tampoco es considerado por la NUA. La norma internacional, en cambio, exige sopesar la validez de un contrato sobre la base de las cinco condiciones referidas en la Figura I3:

13- NIIF 15: condiciones que definen la validez de un contrato con clientes



Parece improbable que las condiciones enunciadas resulten ajenas a una operación de intercambio. Cuestión casi indiscutible si nos enfocamos en las primeras tres. Las últimas dos, sin embargo, justifican consideraciones adicionales.

b) Existencia o inexistencia de fundamento comercial

Veamos antes que nada la cuarta condición, que reclama la existencia de "fundamento comercial", a través de los ejemplos mostrados a continuación.

Ejemplo 3.1

Anglagard SA importa y distribuye agroquímicos a clientes dedicados a la producción y venta de frutas frescas. Cada intercambio con sus clientes implica modificar el riesgo, importe y calendario de los flujos de efectivo futuros. Mientras tiene en su poder la mercadería, asume el riesgo de inventario y el de crédito (por la venta prevista). El calendario de los flujos estimados está supeditado al plazo que transcurre desde la compra hasta la cobranza. El importe esperado depende del costo de los inventarios y del margen de utilidad. Una vez producido el intercambio, ya no tendrá el riesgo de inventario, sino exclusivamente el de crédito, el calendario empieza a depender solo de los plazos de cobro pactados con el cliente y el importe, además del costo de la mercadería, incluye el margen, los intereses implícitos o explícitos y las diferencias que genere la cotización del dólar (si las operaciones estuvieran nominadas en esa divisa). Por este contrato deberán contabilizarse los IAQ, tanto si se aplica la RT 54 como la NIIF 15.

Ejemplo 3.2

Lizard SA distribuye un insecticida basado en dos principios activos: clorantropilprole y abamectina. Kaipa SRL hace lo propio con un producto, de otro

fabricante, cuyo principio activo es clorantraniliprole. La ventaja del primero reside en la posibilidad controlar una mayor cantidad de plagas, mientras el segundo es más apropiado para abordar mercados con exigencias superiores en materia de residuos. Lizard y Kaipa suelen intercambiar tales productos cuando los clientes de uno de ellos necesitan aplicar, por recomendación de sus ingenieros, el insecticida que vende su competidor. Tal intercambio persigue el fin de facilitar posteriores ventas a sus respectivos clientes, pero no tiene fundamento comercial como exige la NIIF 15 (pues se permutan bienes similares) y, además, queda excluido de su alcance por el párrafo 5. Este mismo contrato podría dar lugar al reconocimiento de IAO si se aplicara la RT 54.

Con el requisito de "fundamento comercial", la NIIF 15 pretende evitar que, mediante transferencias y devoluciones de bienes o servicios, dos o más entidades intenten "inflar artificialmente sus ingresos de actividades ordinarias" (NIIF 15: FC40). El inciso d) del párrafo 5 refuerza lo anterior excluyendo de su alcance a los "intercambios no monetarios entre entidades en la misma línea de negocios hechos para facilitar ventas a clientes o clientes potenciales". No existen disposiciones similares en la RT 54.

c) Probabilidad de cobro

La quinta condición parece un sinsentido. ¿Acaso alguien va a convenir una venta o prestación de servicios estimando, de antemano, que no cobrará la contraprestación? Aunque el IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) reconoce que "las entidades generalmente solo realizan contratos en los que es probable que cobren el importe al que tendrán derecho" (NIIF 15: FC43), con la exigencia del "cobro probable" procura que solo se reconozcan IAO provenientes de operaciones genuinas. En circunstancias especiales, como la descrita mediante el ejemplo 4, dicho requisito adquiere protagonismo.

Ejemplo 4

School's Out es una institución dedicada a proveer servicios de educación en los niveles inicial, primario y secundario. Parte de los ingresos proviene de las cuotas que pagan sus clientes y el resto de subsidios gubernamentales. Estos últimos están sujetos a ciertas condiciones; entre ellas, las siguientes: el importe de las cuotas no puede superar los límites establecidos por el Ministerio de Educación y la entidad tiene la obligación de matricular a cierto número de estudiantes sin posibilidades de ingresar a la escuela pública (debido a la falta de vacantes dentro de la comuna donde se domicilian las/los aspirantes y donde está localizada la entidad). En este último caso, School's Out asume la obligación de cobrar una tarifa reducida, aunque estima que algunas familias, por su condición económica, no podrán abonar importe alguno. Los contratos con tales clientes no califican, según la NIIF 15, como válidos: esta norma prohíbe el reconocimiento de IAO. En el marco de la RT 54 podrían contabilizarse IAO y la correspondiente previsión por desvalorización de créditos.

d) Síntesis del segundo filtro

Este segundo filtro nos revela al menos dos diferencias entre la RT 54 y la NIIF 15.

En primer lugar, **no existen regulaciones en la primera que inhiban el reconocimiento de los IAO cuando se producen intercambios que mantengan sin cambios el riesgo, importe y calendario de los flujos de efectivo futuros.** Estos generalmente quedan, además, fuera del alcance de la NIIF 15.

En segundo término, como **la RT 54 no prohíbe el reconocimiento de los IAO**

cuando el cobro deviene improbable al comienzo del contrato o del intercambio, es posible que su aplicación dé lugar al reconocimiento de un ingreso y una pérdida por incobrabilidad. Para la NIIF 15, dicho contrato no es válido: directamente impide la contabilización de IAO (incluso si se hubiese facturado la operación).

IV - ETAPA 2: IDENTIFICACIÓN DE LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO

IV - 1. Introducción

Un contrato cualquiera puede obligar a una entidad a cumplir más de un compromiso de entregar bienes o prestar servicios a sus clientes, aun cuando las apariencias señalen que estos compraron un paquete único, aparentemente inescindible. En situaciones así una entidad debería separar, en teoría, los IAO procedentes de cada obligación de transferir bienes o servicios; cuestión clave para determinar las fuentes de donde provienen sus beneficios y el momento en que deben reconocerse los ingresos.

Sobre este tópico:

- La **RT 54 introduce el tema de modo indirecto** mediante su párrafo 524, que permite a las entidades pequeñas y medianas no dividir los diversos compromisos asumidos por una entidad en una operación de intercambio:

"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".

- La **NIIF 15:**

- **exige identificar cada obligación de desempeño**; es decir, cada compromiso de transferir un bien o servicio que es distinto ⁽⁸⁾; y

- **contempla orientaciones generales para detectar obligaciones de desempeño** que deben reconocerse por separado.

Podemos asumir que los "componentes" de la NUA son asimilables a las "obligaciones de desempeño" de las normas internacionales. El ejemplo siguiente nos muestra un escenario donde una entidad asume más de un compromiso, cada uno de los cuales se satisface en momentos diferentes y, por lo tanto, genera la contabilización de los IAO en fechas distintas.

Ejemplo 5 (parte inicial)

No Voy en Tren SA es una compañía aérea que otorga a sus clientes, cada vez que vende un pasaje, millas que pueden utilizarse para comprar pasajes con descuento en el futuro. Ese derecho es genuino, puesto que su ejercicio les permite a sus clientes pagar precios inferiores a los de mercado ("precios de venta independientes", según la NIIF 15). Los clientes tienen un plazo de tres años para ejercer la opción. Por lo tanto, cuando un consumidor compra pasajes, la entidad se hace cargo de dos obligaciones de desempeño: a) la venta del pasaje, que

satisface inmediatamente al entregar los tickets y da lugar a la contabilización de IAO en ese mismo momento; y b) el compromiso de permitir el canje de millas por pasajes en el futuro. Compromiso que representa un pasivo del contrato, obligación que se transformará en IAO cuando el cliente ejerza la opción de canjear las millas y obtenga el beneficio prometido.

Ejemplo 5 (continuación)

Las millas del ejemplo 5 (parte inicial) fueron emitidas en el transcurso del primer semestre del ejercicio X23, período durante el cual la entidad: a) Realizó operaciones por 1.000.000 um. b) Acreditó millas por aproximadamente 30.000 um. c) Estimó que solo el 70% de ese total será rescatado; es decir, espera canjear millas (otorgar descuentos) por 27.000 um (30.000 um x 70%). d) Distribuyó el total cobrado entre las ventas de los pasajes y la obligación (pasivo del contrato) de transferir bienes o servicios a precios bonificados (por las millas) (*):

C.2a- Contabilización obligaciones de desempeño

Efectivo, tarjetas	1.000.000	
Ventas de pasajes		973.000
Pasivo del contrato		27.000
*Ventas y emisión de millas - 1ª quicena		

En el tercer trimestre del ejercicio: a) No vuelve a acreditar millas a sus clientes. b) Las ventas de pasajes sumaron 215.000 um. c) Ese total incluye 15.000 um de millas canjeadas. d) La entidad contabilizó lo siguiente:

C.2b- Contabilización obligaciones de desempeño

Efectivo, tarjetas	200.000	
Pasivo del contrato	15.000	
Ventas de pasajes		215.000
*Ventas y canje de millas - 3ª semana del mes		

(*) La determinación del precio total de la operación (1.000.000 um) se realiza según las estipulaciones de la etapa 3. La distribución de dicho precio entre las diferentes obligaciones de desempeño, de acuerdo con las reglas de la etapa 4.

El ejemplo anterior permite ilustrar, de un modo simplificado⁽⁹⁾, la identificación y contabilización de obligaciones de desempeño emergentes de un único contrato u operación de intercambio⁽¹⁰⁾. Las soluciones sugeridas en ellos tienen, según veremos, tanto algún punto de contacto con las disposiciones de la NUA como diferencias efectivas y potenciales.

IV - 2. Algunas pautas establecidas por la NIIF 15 para identificar obligaciones de desempeño

La RT 54 sugiere que una transacción puede tener componentes diversos. La NIIF 15 exige separar los compromisos de transferir bienes o servicios que son distintos; diferenciación que podría hacerse en forma intuitiva, pero necesita de unas pautas generales como las reproducidas en la Figura I4.

I4- Pautas para identificar bienes o servicios distintos

Capacidad para ser distinto	<u>el bien o servicio es capaz de ser distinto</u> : El cliente puede beneficiarse del bien o servicio, por sí mismo o en combinación con otros recursos que ya están disponibles para él; y
Indentificación por separado	<u>el bien o servicio es identificable por separado</u> : El compromiso de la entidad de transferir el bien o servicio es identificable de otros compromisos del contrato (es decir, es distinto en el contexto del contrato). Ej.: contratos de construcción o producción.

NIIF 15: 27/28

Los ejemplos expuestos a continuación ponen de manifiesto dos situaciones que nos permiten identificar la existencia de una o más obligaciones de desempeño.

Ejemplo 6.1

OK Computer Group fabrica y vende computadoras personales, teléfonos inteligentes, reproductores de medios digitales y artículos similares. En el segmento de ultrabooks, ofrece sus ordenadores portátiles junto con una garantía extendida. Garantía que otorga a sus clientes el derecho a reparar el equipo durante un período de tres años. No importa que la rotura o deterioro sea una consecuencia del uso ni de la responsabilidad del consumidor. Cada contrato incluye, por lo tanto, dos obligaciones de desempeño: a) la venta del activo; y b) el compromiso de prestar servicios de reparación en el futuro. Primero, porque los bienes y servicios tienen capacidad para ser distintos: el cliente puede beneficiarse del bien por sí mismo (adquiriendo la máquina sin el servicio adicional) o en combinación con otros recursos que ya están disponibles para él (podría contratar para la reparación, si necesitara dicho servicio en el futuro, a la misma OK Computer o a otros proveedores). Segundo, porque el ordenador y el servicio son identificables por separado en el contexto del contrato (pues, entre otras razones, la computadora no es un insumo del servicio de reparación). El contrato satisface los dos requisitos referidos en la Figura I4 (lo que avala la existencia de dos obligaciones de desempeño).

Ejemplo 6.2

Clapton & Co. es una constructora que se compromete a edificar, en un terreno cuya propiedad pertenece a su cliente, una torre de departamentos. Para tal fin, utiliza sus propias máquinas, compra hierro, cemento y demás materiales para llevar a cabo las tareas de construcción, realiza las instalaciones sanitarias y eléctricas, coloca ascensores y provee otros bienes o servicios (incluso mediante subcontratación). El hierro, el cemento y los demás bienes o servicios utilizados tienen la capacidad de ser distintos: el cliente podría comprarlos en corralones de construcción, adquirirlos a otras empresas proveedoras o tenerlos en stock y entregárselos a la entidad con el fin de construir los departamentos. Pero dichos elementos no son bienes y servicios identificables por separado en el contexto del

contrato, porque se utilizan como insumos para obtener un bien combinado: Clapton & Co. asume el compromiso de construir un edificio; no de vender hierro, cemento, etc. y, además, edificar. Como en este caso no se satisfacen las dos condiciones de los párrafos 27 y 28 de la NIIF 15 (ver Figura I4), existe solo una obligación de desempeño.

() El párrafo 29 de la NIIF 15 aborda, además del caso de los contratos de construcción, otros factores o situaciones que podrían indicar que ciertos bienes o servicios no son identificables por separado en el contexto del contrato.*

IV - 3. Síntesis de la etapa 2

La RT 54 introduce el tópico de operaciones que contemplan más de una obligación de transferir bienes y servicios de modo indirecto, cuando admite que la separación entre los diversos componentes de una transacción solo resulta obligatoria para las entidades que no sean pequeñas ni medianas. Esa separación es ineludible y resulta crucial en el contexto de la NIIF 15; norma que establece reglas generales para identificar la existencia de diferentes obligaciones de desempeño en un contrato. Emergen, en definitiva, dos tipos de diferencias:

- una **efectiva**, debido a que la NUA exime a las entidades pequeñas y medianas de identificar y contabilizar por separado los compromisos de transferir más de un bien o servicio a sus clientes; y
- una **potencial**, derivada de la ausencia de reglas que guíen a las entidades que están alcanzadas por la RT 54 y tienen la obligación de separar los componentes de una transacción.

V - ETAPA 3: DETERMINACIÓN DEL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN

V - 1. Introducción

En esta materia tampoco existe coincidencia plena entre las normas comparadas:

- La **RT 54 dispone que los IAO se medirán en función del "precio convenido"** con el cliente.
- **La NIIF 15 se basa en el enfoque del "precio de la transacción asignado"**.

Ambas mediciones tenderán a coincidir solo si suponemos que el privilegio de la esencia sobre la forma equipara la "*contraprestación a la que se espera tener derecho*" con "*el precio convenido*". Equiparación discutible en el plano teórico e improbable en la práctica profesional.

También en este punto la RT 54 luce sintética: los IAO procedente de transacciones (operaciones de intercambio) se medirán, en general, de acuerdo con el precio convenido; cuya determinación deberá considerar "*los criterios establecidos en esta Resolución Técnica u otras normas contables para la medición de la contrapartida (es decir, de los activos reconocidos -créditos por ventas, derechos a facturar a clientes- o de los pasivos -anticipos de clientes- dados de baja)*" (RT 54: 525, a).

La NIIF 15, en cambio, considera cuatro factores que contribuyen a definir el precio de la transacción asignado:

15- NIIF 15: factores a considerar para determinar el precio de la transacción

1- Contraprestación variable/limitaciones para estimar la contraprestación variable.

2- Existencia de un componente de financiación significativo.

3- Contraprestaciones distintas del efectivo.

4- Contraprestación por pagos a realizar al cliente.

NIIF 15: 46/48

Veamos si tales factores están contemplados en la RT 54.

V - 2. Contraprestación variable

Este tópico no está regulado por la RT 54 y constituye, por lo tanto, **una causa de posibles diferencias con las NIIF**. Contraprestación variable es aquella cuyo importe puede fluctuar cuando el derecho *"a recibirla depende de que ocurra o no un suceso futuro"* (NIIF 15: 51). Surge cuando se pactan *"descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, reducciones de precio, incentivos, primas de desempeño, penalizaciones u otros elementos similares"* (NIIF 15: 51). De acuerdo con la norma internacional, las contraprestaciones variables:

- Pueden **pactarse explícitamente o surgir de manera implícita**, debido a prácticas usuales del negocio, políticas publicadas o declaraciones de la entidad. ⁽¹¹⁾
- **Deben estimarse al comienzo del contrato**, mediante:
 - el **importe más probable**, si solo hay dos desenlaces posibles; o
 - el **valor esperado**, en el caso de que haya una gran cantidad de contratos con características similares. ⁽¹²⁾

Las estimaciones aludidas requieren un alto nivel de confianza: darán lugar al reconocimiento de IAO *"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"* (NIIF 15: 56). Se trata de limitaciones que emergen, entre otras circunstancias contempladas en el párrafo 57 de la NIIF 15, cuando su importe deviene muy sensible a factores ajenos a la influencia de la entidad (por ejemplo, condiciones climatológicas, elevado riesgo de obsolescencia del bien comprometido o inexperiencia de la entidad con contratos similares).

Ejemplo 7

Los datos son los mismos del ejemplo 2 (parte inicial). Ese contrato también contempla: a) una contraprestación fija de 360.000 um; b) una multa diaria de 3.000 um que deberá pagar si la obra concluye después del 15 de febrero de X24. Su importe oscilará, dependiendo de los días de atraso, entre 3.000 um por un día, 6.000 um por dos días y 3.000 um por "n" días de demora. Debe calcularse en función del valor esperado; y c) un premio de 35.000 um pagadero a la finalización

del contrato, siempre que el índice de accidentes laborales no supere la cantidad especificada en el contrato. Este premio solo admite dos desenlaces posibles para la entidad: cobrar el total o no recibir nada. Se impone el criterio de la suma más probable. Sin embargo, debido a que Otro Ladrillo en la Pared II no tiene experiencia en contratos de este tipo, decide reconocer el IAO proveniente del premio cuando tenga certeza sobre su obtención.

V - 3. Existencia de un componente de financiación significativo ⁽¹³⁾

En esta materia, la **RT 54** dispone la obligatoriedad de segregar componentes financieros implícitos si:

- la entidad no es pequeña; y
- el plazo de, por lo menos, una de las cuotas pactadas supera los 12 meses.

La **NIIF 15**, por su parte, establece:

- la segregación tanto por el financiamiento otorgado (por vender o prestar servicios a plazo) como obtenido (por recibir anticipos de sus clientes);
- la liberación de la obligación anterior cuando el plazo de los cobros o pagos diferidos no exceda el término de un año; y
- la no segregación si la causa del cobro o pago diferido no tiene relación con el financiamiento, sino con otros motivos. Por ejemplo, porque el "*cliente pagó por los bienes o servicios por anticipado y el calendario de transferencia de dichos bienes o servicios es a discreción del cliente*" (NIIF 15: 62).

Ejemplo 8

Los datos son los mismos del ejemplo 5. El pasivo del contrato equivale a un anticipo de clientes. El momento del canje de millas, y la consiguiente transferencia de pasajes, depende de la voluntad del cliente: por tal motivo, a pesar del plazo de la operación (que podría resultar superior a 12 meses), la entidad no reconoce componentes financieros por imperio de la NIIF 15. Tampoco si utiliza la RT 54: esta no considera la contabilización de componentes financieros implícitos vinculados con la financiación recibida de clientes.

V - 4. Contraprestación distinta del efectivo

Una entidad puede cobrar, en ocasiones, mediante contraprestaciones distintas del efectivo. ¿Cómo medir dicha contraprestación para determinar, en definitiva, el importe de los IAO?

En la **NUA**, el párrafo 204, inciso e), remite a la sección destinada al tratamiento de los IAO procedentes del intercambio y confirma el uso del "*precio convenido con sus clientes*".

Según la **NIIF 15** ⁽¹⁴⁾, **los IAO se medirán:**

- **en función del valor razonable de los bienes o servicios recibidos**, cuando sea posible determinarlo; o
- **de acuerdo con el precio de venta independiente** de los bienes y servicios entregados, si lo anterior no fuera factible.

Tal vez, como dijimos en la sección a) e ilustramos a continuación, el "*precio convenido*" de la NUA resulte incompatible con la "*contraprestación esperada*" sobre la que pivotea la NIIF 15. ¿Debería igualar al registrado en la documentación de respaldo o reflejar la sustancia económica de la operación? En este último caso, ¿qué alternativas utilizaremos para que prevalezca dicha sustancia? Inquietudes que reclaman una orientación del organismo emisor de normas para establecer el

alcance y los criterios para calcular el "precio convenido".

Ejemplo 9

Drive My Car es una entidad dedicada a la venta de camiones, camionetas y otros vehículos utilitarios. Usualmente recibe de sus clientes tanto efectivo y equivalentes como automóviles usados. Por la venta de un modelo determinado de camión facturó 20.000 um; recibió efectivo por 14.000 um y un vehículo usado, que tasó en 6.000 um. El valor razonable del automóvil recibido asciende a 7.500 um.

- Según la NIIF 15, Drive My Car contabiliza IAO por 21.500 um (14.000 um de efectivo + 7.500 um por el usado).

- Según la RT 54, el importe de los IAO dependerá de cómo se interprete el término "precio convenido": a) Si prima la forma, será de 20.000 um. b) Si prevalece la esencia, ascenderá a 21.500 um u otra cifra sujeta al criterio de medición del automóvil recibido.

V - 5. Contraprestación por pagos a realizar al cliente

Tampoco este tema es tratado de modo explícito por la RT 54. Tales pagos, representados por efectivo, créditos u otros elementos (como vales o cupones) dan lugar, según los párrafos 70 y 71 de la NIIF 15, a reducciones en los IAO. Este punto también podría implicar soluciones discordantes.

V - 6. Síntesis de la etapa 3

La distinción entre "precio convenido con el cliente", de la RT 54, y "contraprestación a la que se espera tener derecho", de la NIIF 15, es una cuestión clave de las diferencias potenciales entre estas normas. Ambas mediciones solo podrían igualarse si, al calcular el "precio convenido", se privilegia la esencia antes que la forma de los hechos económicos y si dicho cálculo se basa en los mismos criterios que contempla la norma internacional(15). Equiparación improbable en la práctica profesional, debido a la multiplicidad de alternativas que se nos presentan para resolver esta incógnita.

Otras discordancias provienen o podrían provenir de las siguientes causas:

- La NUA no regula explícitamente sobre **contraprestaciones variables ni pagos a realizar al cliente**.
- La NIIF 15 exige, a diferencia de la RT 54, discriminar los **componentes financieros implícitos** también cuando se reciben anticipos de clientes, excepto si el plazo de financiamiento es igual o inferior a un año.
- Son, o podrían ser, diferentes los criterios de medición establecidos para las **contraprestaciones distintas del efectivo**.

VI - ETAPA 4: ASIGNACIÓN DEL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN ENTRE LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO DEL CONTRATO

Al cabo de la tercera etapa hemos identificado un contrato con clientes y determinado el precio total de la operación. Ahora necesitamos distribuir dicho precio entre los diferentes compromisos de transferir bienes o servicios asumidos por la entidad. **Como la RT 54 casi no contiene disposiciones acerca de los componentes de una transacción**, que podemos considerar equiparables a las obligaciones de desempeño de la norma internacional, **es natural que carezca de**

regulaciones sobre la distribución del precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño asumidas en un contrato.

Si por el camino de las "cuestiones no previstas" de la NUA llegamos a la NIIF 15, deberíamos distribuir la contraprestación en función del precio de venta relativo independiente, determinado al comienzo del contrato. Ese punto de partida "es el precio al que una entidad vendería un bien o servicio comprometido de forma separada a un cliente" (NIIF 15: 77). Para tal fin:

- Tendrán prioridad los precios directamente observables.
- Si no existieran tales precios, la entidad podrá recurrir a estimaciones (por ejemplo, calculando el precio sobre la base de los costos proyectados más un margen apropiado para los bienes o servicios comprometidos). [\(15\)](#)

Ejemplo 10

Durante el mes de julio de x23, la firma del ejemplo 6 realizó operaciones con garantía extendida por un total de 20.000 um. OK Computer calculó: a) el precio de venta independiente de los equipos en 19.000 um; y b) la contraprestación esperada por reparaciones, según las tarifas que la entidad factura usualmente a quienes contratan el servicio de reparación por fuera de la garantía y la probabilidad de prestar tales servicios, en 2.300 um. Por ello, mide la venta por 17.840 um y la obligación de prestar servicios futuros por 2.160 um:

C.3a- Asignación del precio del contrato entre obligaciones de desempeño

	Precio de venta independiente	Asignación del precio entre O.D.	Medición de cada O.D.
Ultrabook	19.000	$22.000 \times 20.000/24.300$	17.840
Servicios de reparación	2.300	$2.300 \times 20.000/24.300$	2.160
Total	21.300		20.000

La RT 54 carece de reglas que contemplen situaciones de este tipo.

VII - ETAPA 5: RECONOCIMIENTO DE LOS IAO EN UN MOMENTO DADO O A LO LARGO DEL TIEMPO

VII - 1. Alternativas

Existen dos posibilidades para reconocer los IAO procedentes de transacciones o contratos con clientes. Son las presentadas en la Figura I6:

16- Reconocimiento IAO

	RT 54	NIIF 15
a- En un momento determinado	Venta de bienes: momento de obtención de control de los bienes por parte del cliente. Servicios que no son de prestación continua: al concluir la prestación. Ej.: reparación del motor de un automóvil/entrega de informe preparado por una consultora. Contratos de construcción asimilables a venta de bienes. Ej. vta. a pozo.	Momento en que la entidad transfiere los bienes o servicios comprometidos. La transferencia se produce cuando el cliente obtiene el control de los bienes o servicios.
b- Durante un período	Servicios de prestación continua: durante el período en el cual se realiza. Ej.: servicio de limpieza. Contratos de construcción asimilables a servicios de prestación continua: a medida que avanza la obra. Ej.: construcción sobre terreno del cliente.	A medida que la entidad transfiere los bienes o servicios comprometidos. La transferencia tiene lugar mientras el cliente va obteniendo el control de los bienes o servicios.
	RT 54: 523.	NIIF 15: 31.

La **RT 54** establece un principio general en virtud del cual el reconocimiento procederá cuando las *"transacciones estén concluidas de acuerdo con la sustancia o realidad económica, la que deberá primar sobre su forma legal o contractual"* (RT 54: 523). **Para la NIIF 15, el principio rector es la obtención del control de los bienes o servicios por parte del cliente;** control que este detenta si tiene capacidad para redirigir el uso de un activo u *"obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes"* (NIIF 15: 33). La norma nacional también establece criterios de reconocimiento, introduce en un caso particular, sin definirlo, el término "control" e incluye ejemplos de transacciones que, en general, tienen a coincidir con las soluciones requeridas o ilustradas por la NIIF 15. Pero esta incorpora reglas adicionales para dilucidar si el control se consigue en un momento determinado o en el transcurso de un período. Reglas cuya falta podría complicar la evaluación de determinados contratos u operaciones y promover soluciones muy diversas si se aplica el juicio de la dirección. El ejemplo siguiente representa dos obligaciones de desempeño que se satisfacen en un momento (aunque distinto) del tiempo.

Ejemplo 11

Los datos son los mismos del ejemplo 10. En el momento de despachar la ultrabook, OK Computer reconoce el IAO por esa venta y contabiliza la obligación de prestar servicios de mantenimiento en el futuro:

C.3b- Cumplimiento primera O.D.

Efectivo, tarjetas	20.000	
Ventas		17.840
Pasivo del contrato		2.160

*Momento de la entrega del equipo

Unos meses después, su servicio técnico repara algunos de los equipos vendidos previamente por un valor de 850 um:

C.3c- Cumplimiento segunda O.D.

Pasivo del contrato	850	
Ingreso por reparaciones		850

*Cumplimiento parcial del pasivo del contrato

Para el reconocimiento de los IAO de compromisos que se cumplen a lo largo del tiempo, una entidad irá "midiendo el progreso hacia el cumplimiento completo de esa obligación de desempeño", con el fin de representar su desempeño "al transferir el control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente" (NIIF 15: 39), de acuerdo con alguno de los dos métodos siguientes:

- El **de producto**, que mide los bienes o servicios transferidos sobre la base de estudios de desempeños, hitos alcanzados, tiempo transcurrido o unidades entregadas.
- El **de recursos**, con el cual se estiman los esfuerzos realizados mediante costos incurridos, horas de mano de obra, horas máquina o tiempo transcurrido.

Observamos una aplicación sencilla del método los recursos mediante el ejemplo 12:

Ejemplo 12 (parte inicial)

Los datos son los mismos del ejemplo 7. Las cláusulas del contrato incluyen: a) una contraprestación fija de 360.000 um; y b) dos contraprestaciones variables: b.1) una multa de 3.000 um por día de demora en la culminación del trabajo; y b.1) un premio de 35.000 um si el índice de accidentes laborales no supera el límite acordado. Por las razones expuestas en el ejemplo 7, la entidad reconocerá el premio solo cuando tenga certeza de su obtención. Por ende, al comienzo del contrato, la constructora efectúa las siguientes mediciones:

C.4a- Estimaciones iniciales			
Valor total de la obra	360.000		
Costos totales estimados	240.000		
Valor esperado de la contraprestación variable			
Atrasdo estimado	Multa	Probabilidad	Valor esperado
1 día	3.000	10%	300
10 días	30.000	40%	12.000
15 días	45.000	50%	22.500
			34.800

Ejemplo 12 (continuación)

Al cabo del primer ejercicio estima el grado de avance en función de los costos incurridos:

C.4d- Medición grado de avance 1º ejercicio

a) Costos incurridos	100.000
b) % s/total costos estimados	42%
c) Precio pactado/esperado	360.000
d) IAO 1º ej. = b x c	150.000
e) Contraprestación variable	34.800
f) Disminución IAO 1º ej.= b x e	14.500

Además, reconoce IAO, cancela el anticipo recibido (reflejado en el cuadro C1), computa el pasivo por su obligación de afrontar la multa y contabiliza un activo del contrato (para representar el derecho a recibir una contraprestación por los trabajos realizados):

C.4b-		
Activo del contrato/derecho a facturar	140.000	
Pasivo del contrato/anticipos de clientes	10.000	
Pasivo del contrato		14.500
Ingresos por obras ejecutadas		135.500
*Reconocimiento IAO 1º ej.		

VII - 2. Criterio eliminado

La RT 54 eliminó el criterio de medición de activos, y como contrapartida de ingresos, consistente en:

- Medir los bienes de cambio al valor neto de realización (VNR) o al VNR proporcionado en función del grado de avance de las tareas, siempre que una entidad:
- reciba anticipos que fijan precios; y
- las condiciones contractuales aseguren la concreción de la venta y su respectiva ganancia. (16)

La eliminación anterior tiene, como mínimo, tres consecuencias:

- los resultados de tenencia (por variaciones en el VNR) de las NCPA anteriores son IAO, según la óptica de la NUA;
- los activos derivados del desarrollo de las tareas no se clasificarán como bienes de cambio, sino como créditos (derechos a facturar); y
- si se dan las condiciones, reconocer ingresos a lo largo del tiempo sobre la base del grado de avance o progreso de tareas que implican la transferencia de bienes o servicios al cliente.

VII - 3. Síntesis de la etapa 5

Si bien la RT 54 no define el concepto de "control" ni contempla pautas generales para definir si los IAO deben reconocerse en un momento o a lo largo del tiempo, los ejemplos del párrafo 523 tienden a coincidir con las

soluciones que podrían obtenerse mediante aplicación de la NIIF 15. Pero esa carencia de pautas puede conducirnos a desenlaces distintos; sobre todo porque la norma internacional exige sopesar una serie de factores para definir el reconocimiento de una venta de bienes o prestación de servicios⁽¹⁷⁾. Sin tales pautas, la evaluación de determinados contratos u operaciones caracterizados por cierto nivel de complejidad podría obstaculizarse y generar soluciones discordantes, o incluso contradictorias, al aplicar el juicio de la dirección.

VIII - ACTIVOS Y PASIVOS VINCULADOS CON INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

Las definiciones de los activos y pasivos involucrados en transacciones o contratos que generan IAO desarrolladas en la NUA son semejantes a las adoptadas por la NIIF 15. En la Figura I7 podemos advertir que **ambas plantean la existencia de dos clases de activos**:

- por un lado, los **derechos a facturar a clientes** (según la jerga nacional) o los **activos del contrato** (de acuerdo con la terminología de las NIIF); y,
- por otro, las **cuentas por cobrar a clientes**.

Esa distinción obedece a la necesidad de informar a los usuarios de los estados financieros acerca de los riesgos asociados a cada categoría. Como las cuentas por cobrar representan el derecho incondicional a una contraprestación, están supeditadas solo al transcurso del tiempo y sometidas exclusivamente al riesgo de crédito. En cambio, los derechos a facturar o activos del contrato afrontan tanto el riesgo de crédito como el de desempeño; es decir, quedan subordinados a condiciones adicionales (como la aprobación por parte del cliente de los trabajos realizados por la entidad).

17- Activos y pasivos vinculados con IAO

	RT 54		NIIF 15
Cuentas por cobrar a clientes	Créditos que: a) provienen del reconocimiento de IAO; y b) otorgan un derecho incondicional de cobro porque están respaldadas por facturas o documentos similares.	Cuentas por cobrar a clientes	Derecho incondicional a recibir una contraprestación, porque solo se requiere el paso del tiempo.
Derechos de facturar a clientes	Derechos no contingentes emergentes del cumplimiento de obligaciones por parte de la entidad que: a) provienen del reconocimiento de IAO; b) su facturación se difiere en el tiempo debido a cuestiones tales como hitos acordados con el cliente; y c) generarán una cuenta por cobrar luego de la emisión de la factura o documentos similares.	Activo del contrato	Derecho a una contraprestación a cambio de los bienes o servicios transferidos al cliente.
Anticipos de clientes	Según las normas sobre pasivos ciertos en especie: son obligaciones de prestar servicios o entregar activos distinto del efectivo, equivalentes de efectivo o créditos en moneda.	Pasivo del contrato	Obligación de la entidad de transferir bienes o servicios al cliente, debido a una contraprestación recibida.
Previsiones	Pasivos caracterizados por incertidumbre sobre su cuantía o vencimiento.		
	RT 54: 236; 477; 487.		NIIF 15: 105/108

Ejemplo 13

Los datos son idénticos a los del ejemplo 11. Excepto por lo siguiente: 15 días antes del cierre del ejercicio, la estación portuaria destinó a dos especialistas para

inspeccionar la obra (de acuerdo con estipulaciones contractuales). Los inspectores reclamaron a la entidad el reemplazo de unos materiales y emitieron un certificado de obra que le otorga el derecho a cobrar un total de 120.000 um, previa emisión de la factura correspondiente. Es decir, una parte del activo del contrato/derecho a facturar se transforma en cuentas por cobrar. Otro Ladrillo en la Pared II contabiliza:

C.5-		
Cuentas por cobrar	120.000	
Activo del contrato/derecho a facturar		120.000

*Emisión de factura por aprobación parcial trabajos realizados

Cuando los materiales se reemplacen, y dicho reemplazo sea aprobado por los inspectores del cliente, la entidad obtendrá el derecho incondicional a cobrar las 20.000 um restantes.

En materia de pasivos, los derivados del contrato, conforme a las regulaciones de la NIIF 15, podrían comprender dos tipos de obligaciones definidas en la RT 54:

- los **anticipos de clientes** [contemplados dentro de la sección destinada a los "pasivos ciertos (deudas) en especie"]; y
- las **previsiones** (tratadas en "previsiones y otras contingencias").

IX - CONCLUSIONES

La RT 54 realiza un valioso aporte con la introducción de regulaciones aclaratorias para el reconocimiento y la medición de los IAO, tópico casi inexistente en las NCPA anteriores. Entre la norma nacional y la NIIF 15 existen tanto **diferencias efectivas**, debido a simplificaciones para las pequeñas y medianas entidades introducidas por la NUA, como **potenciales**, porque el carácter sintético de la RT 54 podría conducirnos a soluciones discordantes. Cuestión que tal vez nos induzca a suponer que los temas sin tratamiento explícito por parte de las NCPA pueden generar distorsiones y consecuencias significativas en la práctica profesional.

Tales problemas, según opino, deberían resultar generalmente irrelevantes entre las entidades obligadas a emitir estados contables conforme a la NUA. **Entidades cuyas cualidades** (escala reducida y bajo nivel de complejidad) **parecen suficientes para justificar la síntesis y las simplificaciones que luce la RT 54.**

X - BIBLIOGRAFÍA

Zgaib, Alfredo: "Algunas diferencias y similitudes entre la Norma Unificada Argentina de Contabilidad (NUA) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). El factor incertidumbre" - LL - Enfoques - N° 5 - mayo/2023 (2023a) - págs. 3/14.

Zgaib, Alfredo: "Algunas diferencias y similitudes entre la Norma Unificada Argentina de Contabilidad (NUA) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Componentes financieros implícitos" - ERREPAR - Profesional y empresaria (D&G) - T. XXIV - mayo/2023 (2023b) - págs. 349/64.

Normas referenciadas

Resoluciones técnicas emitidas por la FACPCE:

Resolución Técnica Nº 17 - Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general.

Resolución Técnica Nº 41 - Normas contables profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general: aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños y entes medianos.

Resolución Técnica Nº 54 - Normas contables profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad.

Marco conceptual y normas emitidas por el IASC y el IASB:

NIC 37 - Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes.

NIIF 15 - Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes.

Notas:

(1) Profesor universitario en materias de grado y posgrado. Autor de artículos y libros sobre contabilidad, normas contables y didáctica de la contabilidad. Miembro titular del CENCyA. Integrante del Comité de Redacción y Seguimiento de la RT 54 "NUA". Las opiniones vertidas en este artículo son realizadas a título personal del autor

(2) En adelante, RT

(3) En VII.2 abordamos otra regulación, vinculada con el tema, contenida en las [RT 17](#) y [41](#). Fue eliminada por la RT 54

(4) La comparación propuesta recorta el contenido de la NIIF 15 con el fin de seleccionar solo algunos puntos de contacto y diferenciación entre ella y la RT 54. Justamente, por la amplitud y extensión que caracteriza a la norma internacional. Además, también quedan fuera de este artículo las disposiciones referidas a las actividades de intermediación (contratos de agencia)

(5) NIIF 15: 16

(6) Algunos de esos párrafos están en la sección destinada a los IAO: a) El párr. 522, en el inc. a), relacionado con actividades de intermediación. b) El párr. 523, inc. a), regula el reconocimiento de ventas de bienes. c) El párr. 523, inc. d), dispone sobre anticipos de clientes. d) El párr. 525, que introduce la noción de "*precio convenido con el cliente*". e) El párr. 236 define a las "*cuentas por cobrar a clientes*" y los "*derechos a facturar a clientes*"

(7) Un contrato oneroso es "*aquel en el que los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo*" (NIC 37: 68). Definición coincidente con la del párr. 527 de la RT 54

(8) Afirmación basada, deliberadamente, solo en el tenor del inc. a) del párr. 22. Dicha simplificación no entorpece los fines de este artículo

(9) No decimos nada acerca de las alternativas existentes para medir cada una de las obligaciones de desempeño ni el modo en que deben ajustarse los ingresos cuando las estimaciones no coinciden exactamente con el nivel de rescates, lo que ocurrirá en la generalidad de los casos porque se trata precisamente de "estimaciones". Por otro lado, adviértase que el pasivo del contrato equivale a un anticipo de clientes

(10) Dejamos de lado, en este párrafo, las diferencias entre contrato e intercambio

(11) NIIF 15: 51/52

(12) NIIF 15: 53. Zgaib (2023a) desarrolla más detalladamente las implicancias de estas alternativas de medición, en condiciones de incertidumbre

(13) Un desarrollo completo sobre el tema se puede consultar en Zgaib (2023b)

(14) NIIF 15: 66/69

(15) El párr. 79 de la NIIF 15 contempla otras opciones para distribuir el precio total de la operación entre las obligaciones de desempeño

(16) RT 17: 5.5.2/5.5.3 y RT 41: 4.1.5.2. Ambas exigen, para los bienes caracterizados por prolongados procesos de producción o construcción que se miden al VNR según grado de avance, otros requisitos además de los mencionados en este texto

(17) Por ejemplo, el caso de la consultora (referido en la RT 54) podría tener, en determinadas circunstancias, una solución diferente en el marco de la NIIF 15. Cuestión que no abordaremos en este escrito