

Derechos a facturar a clientes

En el presente artículo intentaremos explicar y evidenciar, mediante un análisis comparativo, el cambio de enfoque en la medición posterior y reconocimiento de resultados de ciertos elementos, que se originan de un proceso prolongado de producción o construcción que, de acuerdo a la Resolución Técnica (RT) N° 17 de la FACPCE, en la medida que hubieran cumplido ciertos requisitos, son clasificados como Bienes de Cambio medidos al Valor Neto de Realización (VNR). Esto, proporcionado al grado de avance de obra, generando un resultado por tenencia. En cambio, de acuerdo al tratamiento de la NUA (Norma Unificada Argentina de Contabilidad) dispuesta por RT N° 54, modificada por RT N° 56), son incluidos en el Rubro de “Créditos en Moneda”, como “Derechos de Facturar a Clientes”. Estos proceden del reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por la construcción de activos que se contabilizan de acuerdo al grado de avance.

Conceptos Básicos

La NUA (Norma Unificada Argentina de Contabilidad), aborda la temática sobre los Créditos, diferenciando los que generan derechos a percibir sumas de dinero o equivalentes de efectivo, u otro activo financiero “Créditos en Moneda” (Párrafos 236 a 269) de los que originan derechos a percibir bienes o servicios distintos del efectivo “Créditos en Especie” (Párrafos 270 a 286).

Define a los “Créditos en Moneda” como los activos representativos de derechos, distintos de los indicados en la sección “Inversión Financiera” y de los que se contabilizan aplicando la sección de “Instrumentos Derivados”, que una entidad posee contra terceros para:

- a) recibir sumas de efectivo o equivalentes de efectivo
- b) compensar con obligaciones futuras de entregar efectivo o equivalentes de efectivo

Dentro de los Créditos en Moneda, la NUA distingue las “Cuentas por Cobrar a Clientes” de los “Derechos de Facturar a Clientes”, siendo la diferencia principal entre uno y otro, el respaldo documental con el que cuentan, ya que los primeros están respaldados por facturas o documentos similares mientras que, en los segundos, su facturación o emisión de documentos similares, difieren en el tiempo.

Derechos de Facturar a Clientes: Son activos representativos de derechos no contingentes, emergentes del cumplimiento de obligaciones por parte de la entidad que: a) proceden del reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por la venta de bienes, la prestación de servicios o la construcción de activos (por ejemplo, cuando se contabilizan en función del grado de avance); b) son distintos de las cuentas por cobrar a clientes; c) su facturación, o emisión de documentos similares, se difiere en el tiempo debido a cuestiones tales como hitos acordados entre la entidad y su cliente; y d) generarán una cuenta por cobrar a clientes luego de la emisión de la factura o documentos similares (RT N°56).

En una primera aproximación, inferimos que los ingresos por actividades ordinarias que dan lugar al reconocimiento de los derechos a facturar a clientes, son generados por la construcción, fabricación o desarrollo de activos que se prolongan en el tiempo y que se van reconociendo en función del grado de avance de obra.

Tratamiento en la Resolución Técnica N° 17 de la FACPCE (en vigencia)

En relación a los bienes de cambio, en producción o construcción mediante un proceso de producción prolongado, la RT N° 17 distingue el tratamiento de las obras en las cuales la construcción se realiza sin haber concretado su venta, de aquellas que surgen como consecuencia de un contrato preexistente (venta asegurada). Para este último caso, la norma determina como criterio de valuación el Valor Neto de Realización (VNR) proporcionado de acuerdo con el grado de avance de la construcción y del correspondiente proceso de generación de resultados. En este caso, dicho criterio de medición, será aplicable en la medida que, en forma concomitante, se cumplan las condiciones siguientes:

- a) Se hayan recibido anticipos que fijen precio
- b) Las condiciones contractuales de la operación aseguren la efectiva concreción de la venta
- c) El ente tenga la capacidad financiera para finalizar la obra
- d) Exista certidumbre respecto de la concreción de la ganancia

En resumen, la RT N°17 dispone como criterio de medición para este tipo de bienes lo siguiente:

- Bien de Cambio con venta asegurada: VNR % Grado de Avance.
- Bien de Cambio sin venta asegurada: Costo Reposición (con igual % de avance), Costo de Reproducción o Costo Original.

Tratamiento NUA

En cuanto a los bienes de cambio producidos o construidos o que se encuentren en proceso de producción, respecto de su medición la NUA establece dos opciones:

- a) Costo de Producción o Construcción;
- b) Costo de Reproducción o de Reconstrucción.

A diferencia de lo dispuesto en la RT N°17, la NUA no permite utilizar como criterio de medición el VNR para este tipo de bienes. Esto, porque la operación generadora de ingresos es de naturaleza transaccional, es decir los ingresos por la venta tienen asociados costos y no se generan por la mera tenencia de los mismos. Con la NUA se produce un cambio de criterio respecto al tratamiento de estos activos. Ya no es necesario cumplir con las condiciones determinadas en la RT N°17 para considerar una “venta asegurada”, sino que la NUA para ello hace foco en si la obra se realiza en terreno propio o en terreno del cliente (ajeno), siendo este último el que configuraría la “venta asegurada”.

La NUA no impide medir los ingresos considerando el grado de avance de la construcción y del correspondiente proceso de generación de resultados, sino que realiza un cambio en su contrapartida, es decir ya no se trata de un bien de cambio medido al VNR, sino de un crédito, derecho de facturar a clientes.

Reconocimiento

Una entidad reconocerá un derecho de facturar a clientes como un activo cuando, además de cumplir con la definición general de activo y específica

de créditos, haya reconocido **ingresos de actividades ordinarias**, de acuerdo a lo indicado en los párrafos 522 a 526 y no haber emitido facturas o documentos similares.

En este sentido, la NUA define los Ingresos de Actividades Ordinarias (IAO) como los aumentos del patrimonio neto, originados en la producción o venta de bienes, en la prestación de servicios, la construcción de activos u otros hechos que hacen a las actividades principales de la entidad.

Estos ingresos se reconocerán (devengamiento) cuando dichas transacciones estén concluidas de acuerdo con la sustancia o realidad económica, la que deberá primar sobre su forma legal o contractual. En el caso de los ingresos procedentes de los contratos de construcción, se tendrá en cuenta lo siguiente:

a) Similares a la venta de bienes: Este sería el caso de la empresa que construye en terrenos propios, para luego transferir las unidades edificadas a la finalización de la obra. Es decir, el ingreso se reconoce cuando el cliente asume el control del bien, esto se da cuando se entrega el activo y el cliente acepta el mismo. Ejemplo: venta a pozo de departamentos.

b) Similares a los servicios de prestación continua: Este sería el caso de la empresa que construye sobre el terreno del cliente. El ingreso se reconocerá a medida que se produzca el avance de obra, y se considerará un Derecho por Facturar a Clientes.

Derechos de Facturar a Clientes – Caso Particular

Una entidad construye sobre el terreno de un cliente una obra por un importe a facturar de \$100.000, por el cual recibe un anticipo de \$20.000. Su costo es de \$60.000, de los cuales se incurre en el año X \$24.000 (40% del trabajo) y el año X1 \$36.000 (60% del trabajo). Según lo acordado con el cliente, la facturación se realizará al finalizar la obra.

Devengamiento y exposición según Resolución Técnica N° 17 – Valuado según grado de avance al VNR.

	Año X	Año X1 (previo a la entrega de la obra)	Año X1 (obra entregada)	Acumulado
Bienes de Cambio	40.000	100.000	-	-
Resultado por medición al VNR	16.000	24.000		40.000
Ingresos por ventas	-		100.000	100.000
Costo de ventas	-		100.000	100.000
Ganancia neta	16.000	24.000		40.000
Bienes de cambio	Año X: 100.000 x 40%		Año X1: 100.000 x 100%	
Resultado por medición al VNR	Año X: 40.000 - 24.000		Año X1: 100.000 - 40.000 - 36.000	

Devengamiento y exposición según Resolución Técnica N° 54 NUA

	Año X	Año X1 (previo a la entrega de la obra)	Año X1 (obra entregada)	Acumulado
Bienes de Cambio	-	-	-	-
Derechos de Facturar a Clientes	40.000	100.000		-
Ingresos por ventas	40.000	60.000		100.000
Costo de ventas	-24.000	-36.000		-60.000
Ganancia neta	16.000	24.000		40.000

Del análisis comparativo de los dos criterios, establecidos por la RT N°17 y la NUA, se puede concluir que el importe del reconocimiento en resultado de cada año no se modifica, tampoco la consideración del criterio de avance de obra. Lo que varía es la forma de exponerlos y la contrapartida o rubro patrimonial asociado, es decir ya no se trata de un bien de cambio valuado al VNR sino de un crédito, derecho a facturar.

La incorporación de los derechos de facturar a clientes como créditos, implica reconocer que el hecho que los origina se encuentra perfeccionado de acuerdo a su realidad económica y que existe una certidumbre razonable de su cobro. Esto último luego de haber considerado, además de los riesgos propios de incobrabilidad de los créditos, el riesgo de aceptación y aprobación, de los avances de obra realizados; lo que daría lugar a la emisión de la factura y del correspondiente derecho a cobrar a clientes.

Bibliografía

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) (2000). Resolución Técnica 17, Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general, Segunda Parte, Acápito 5.5.3

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) (2022). Resolución Técnica nro. 54, (modificada por la Resolución Técnica 56) Normas contables profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad.

Rondi, G., Casal, M., Giai Levra, V. (2023). Actividad de construcción: Medición de bienes de cambio y derechos a facturar a clientes. Reconocimiento de resultados vinculados. Trabajo presentado al 19° Simposio Regional de Investigación Contable de la Ciudad de la Plata "Contabilidad Patrimonial y Financiera".

Torres, C. F. (2023). Reestructuración y cambios en las normas contables profesionales argentinas. Omar D. Buyatti. Librería Editorial.