

Latinoamericana de Gerencia

Informe de discusión contable – Costo de los inventarios para un prestador de servicios

18 de agosto de 2015

Normas relacionadas

NIC 2 – Inventarios

NIIF 15 – Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes

Propósito de este informe

Como consecuencia de la emisión de la NIIF 15, cuya vigencia ha sido ahora pospuesta para los ejercicios que se inician 2018, se modificaron diversas normas, dentro de ellas la NIC 2 sobre inventarios. El cambio específico en esta norma es la eliminación del párrafo 19 (incluido hasta la versión de 2014), referido al costo de los inventarios para un prestador de servicios. Estos costos son ahora revisados con mayor detalle en la NIIF 15, bajo el subtítulo de, costos del contrato. No se ha reproducido en los textos disponibles ni en la información mostrada por el IASB en su página web, las razones para el cambio. Al referirse a los costos que se incorporan como activos de acuerdo con la NIIF 15, no se especifica a qué tipo de activos corresponden, y al haber sido excluida su discusión de la NIC 2, corresponde examinar la naturaleza de estos activos.

Discusión

Incorporación en la NIIF 15 sobre los costos del contrato

1. Distingue entre los costos incrementales de (para) la obtención de un contrato y los costos de cumplir con el contrato. Dentro de los costos para la obtención de un contrato, a su vez, distingue los costos marginales directamente asociados a la gestión del contrato cuando se obtuvo el contrato, y los costos de gestión del contrato con independencia de si se obtuvo o no.

Costos de gestión de un contrato

2. Los costos de gestión de un contrato cuando se obtuvo el contrato como las comisiones de venta, se reconocen como un activo¹, sin que la norma identifique la naturaleza del activo, mientras que los costos de gestión de un contrato independientemente de si se obtuvo o no, corresponden a gastos, salvo cuando sean “explícitamente imputables al cliente”².

3. Si son explícitamente imputables al cliente, éste habría tenido que aceptar previamente que pagaría por ellos. Si este es el caso, debemos entender que también dan lugar al reconocimiento de un activo. Así, en tanto existe un derecho a recuperar esos costos, tendría que reconocerse una cuenta por cobrar.

¹ NIIF 15, párrafo 81

² NIIF 15, párrafo 93.

4. En ambos casos, los costos asociados cuando se obtuvo el contrato, y los costos que serían explícitamente imputables a clientes, serán objeto de amortización de manera sistemática y congruente con la transferencia al cliente de los bienes y/o servicios relacionados³. Estos activos también están sujetos al reconocimiento de deterioro de valor, cuando el importe de la contraprestación pendiente de recibir menos los costos en los que se incurrirá para brindar esos servicios, exceda el valor del activo reconocido⁴.

5. Esas prescripciones, de amortización y deterioro, orientan el reconocimiento de la naturaleza del activo que contiene los costos asociados cuando se obtuvo el contrato. Ello lleva a recomendar su reconocimiento como un gasto diferido, específicamente como un costo contratado por anticipado.

6. Su amortización sistemática y congruente sugiere que el monto puede reconocerse como gasto en proporción a los ingresos que corresponde reconocer por los servicios o bienes asociados. Si se trata de ingresos por la venta de bienes con devengo de oportunidad única, los costos asociados serán reconocidos también en oportunidad única, mientras que si se trata de servicios cuyos ingresos se devengan en un periodo de tiempo, la amortización del costo será proporcional al reconocimiento de los ingresos en el mismo periodo de tiempo.

Costos de cumplir un contrato

7. Estas son las prescripciones que habrían llevado a la eliminación del párrafo 19 de la NIC 2, sobre costos de los inventarios para un prestador de servicios.

8. La NIIF 15 expone que los costos de cumplimiento de un contrato que no están dentro del alcance de otra norma, y cita a la NIC 2, o la NIC 16 y o la NIC 38, darán lugar al reconocimiento de un activo (otra vez, sin especificar su naturaleza), cuando se cumplen todas las condiciones siguientes⁵: a) los costos se relacionan con un contrato o un contrato esperado identificado específicamente; b) los costos generan o mejoran recursos de la entidad que se utilizarán para satisfacer o continuar satisfaciendo obligaciones de desempeño en el futuro; y, c) se espera recuperar los costos.

9. Todas las condiciones indicadas están presentes en los costos de prestación de servicios, cuando se acumulan como activo para su reconocimiento como gasto posterior congruente con una transferencia del servicio al cliente, oportunidad en la que se espera reconocer el ingreso correspondiente.

10. Aunque las NIIF han eliminado toda referencia a la asociación de ingresos y gastos, es claro que esa congruencia también tiene una connotación de

³ NIIF 15, párrafo 99

⁴ NIIF 15, párrafo 101

⁵ NIIF 15, párrafo 95

asociación con el ingreso correspondiente. Sin embargo, ello no explica la eliminación de la referencia a los inventarios por costos de prestación de servicios en la NIC 2, lo que podría interpretarse en el sentido de que no existen inventarios de servicios en las NIIF. Estos costos acumulados, en estricto no se amortizan, sino que se recuperan con los ingresos que generarán, aunque la NIIF 15 prescribe su amortización en forma sistemática y congruente con la transferencia al cliente de los bienes o servicios relacionados⁶.

11. En tanto no se especifica la naturaleza de estos costos de servicio cuyo beneficio aún no ha sido transferido al cliente, y la NIIF 15 no especifica su categoría (de hecho son los únicos costos asociados a ingresos que se discuten en esta norma), corresponde analizar la categoría de presentación apropiada.

Naturaleza de un proceso productivo

12. De manera general, un proceso productivo corresponde a una secuencia de transformaciones, con el fin de obtener algún bien para su comercialización, en el contexto de las entidades de lucro. Dichos bienes son el resultado de combinar distintos recursos, tangibles o no, los que se acumulan para propósitos de costeo. De la misma forma, los bienes resultantes pueden ser tangibles o no. En consecuencia, los costos de prestación de servicios también resultan de un proceso productivo.

El alcance de la NIC 2

13. La NIC 2 define a los inventarios como activos: a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación; b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o, c) en forma de materiales suministros que serán consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios⁷.

14. Si el costo de los servicios se incurre como parte de un proceso productivo, y el servicio resultante tiene como propósito ser vendido, entonces los costos de los servicios que serán transferidos a clientes en el futuro, corresponden a inventarios, como los califica la NIC 2 hasta su versión en 2014.

15. Por otro lado, en tanto cada servicio es único, y corresponde a un proyecto por separado, la fórmula de costeo aplicable es la de identificación específica⁸. No resultan de aplicación las prescripciones de la NIC 2 sobre valor neto de realización⁹, siendo la medición de deterioro prescrita en la NIIF 15 de razonable aplicación, observando una lógica económica apropiada.

⁶ NIIF 15, párrafo 99.

⁷ NIC 2, párrafo 6

⁸ NIC 2, párrafo 23.

⁹ NIC 2, párrafos 28 al 33