

IFRS in Focus (edición en español)

IASB emite nuevo estándar sobre reconocimiento de ingresos ordinarios

Contenidos

Introducción

Alcance

Vista de conjunto del nuevo modelo de ingresos ordinarios

Costos relacionados con el contrato

Orientación adicional

Revelación y presentación

Fecha efectiva y transición

Planeación de los impactos

Recursos adicionales

La línea de resultados

- El estándar esboza un modelo comprensivo único para que las entidades lo usen en la contabilidad para los ingresos ordinarios que surjan de los contratos con los clientes. Reemplaza la orientación actual sobre el reconocimiento de los ingresos ordinarios que incluye el IAS (NIC) 18 *Ingresos ordinarios*, el IAS (NIC) 11 *Contratos de construcción* y las Interpretaciones relacionadas.
- El principio central es que la entidad reconoce los ingresos ordinarios para describir la transferencia de los bienes o servicios prometidos a los clientes, haciéndolo en una cantidad que refleja la consideración a la cual la entidad espera tener derecho en el intercambio por esos bienes o servicios.
- El estándar introduce orientación mucho más específica que la incluida en el IAS (NIC) 18, el IAS (NIC) 11 y las Interpretaciones relacionadas y la mayoría de las entidades es probable que sea afectada por esto, al menos en alguna extensión. Además, el estándar puede resultar en cambios sustanciales para la oportunidad del reconocimiento de los ingresos ordinarios para algunas entidades.
- Las entidades necesitarán considerar la extensión en la cual los cambios, en algunos casos importantes, pueden ser requeridos para procesos, sistemas de TI y controles internos como resultado tanto del nuevo modelo como de los requerimientos incrementados de revelación.
- El estándar es efectivo para los períodos de presentación de reportes que comiencen en o después del 1 enero 2017 con aplicación temprana permitida. Las entidades pueden escoger aplicar el estándar retrospectivamente o usar el enfoque modificado para la transición.

Introducción

La International Accounting Standards Board (IASB) ha publicado un nuevo estándar, el IFRS (NIIF) 15 *Revenue from Contracts with Customers* [Ingresos ordinarios provenientes de los contratos con los clientes] ('el estándar'). El estándar reemplaza al IAS (NIC) 11 *Contratos de construcción*, al IAS (NIC) 18 *Ingresos ordinarios*, la IFRIC 13 *Programas de lealtad de los clientes*, la IFRIC 15 *Acuerdos para la construcción de inmuebles*, la IFRIC 18 *Transferencias de activos provenientes de los clientes*, y la SIC-31 *Ingresos ordinarios – Transacciones de trueque que implican servicios de publicidad*. Este IFRS in Focus proporciona una vista de conjunto del nuevo estándar. Comunicaciones más detalladas y específicas de la industria están disponibles en www.iasplus.com.

El estándar es el resultado de un proyecto de convergencia iniciado en el año 2002 por IASB y la US Financial Accounting Standards Board (FASB) (colectivamente 'las Juntas'). Un documento para discusión fue emitido en 2008, seguido por un borrador para discusión pública (ED) en 2010, y un segundo ED en 2011. El estándar final está casi completamente convergido: las principales diferencias se relacionan con revelaciones intermedias, el umbral de cobrabilidad para los contratos, y la oportunidad de la adopción. Las Juntas también han formado un "grupo conjunto de recursos para la transición", que tiene la intención de ayudarles a las juntas a resolver cualquier diversidad en la práctica y abordar los problemas de implementación que surjan. Por lo tanto, antes de la fecha efectiva del estándar en 2017 las Juntas pueden emitir orientación o interpretaciones adicionales sobre el reconocimiento de los ingresos ordinarios.

Para más información útil por favor
vea los siguientes sitios web:

www.iasplus.com

www.deloitte.com

Alcance

El nuevo modelo de ingresos ordinarios aplica a todos los contratos con los clientes excepto los que estén dentro del alcance de otros IFRS (NIIF), tales como arrendamientos, contratos de seguro e instrumentos financieros. Las transferencias de activos que no estén relacionados con las actividades ordinarias de la entidad (tales como la venta de propiedad, planta y equipo, inmuebles o activos intangibles) también estarán requeridas que sigan algunos de los requerimientos de reconocimiento y medición del nuevo modelo.

El reconocimiento de ingresos por intereses y por dividendos no está dentro del alcance del nuevo estándar. Además, el nuevo estándar no aplica a los intercambios no-monetarios entre entidades en la misma línea de negocios cuando esto se haga para facilitar ventas a clientes, o a clientes potenciales.

Cuando el contrato incluye múltiples obligaciones de desempeño (entregables), algunas de las cuales están dentro del alcance de otros IFRS (NIIF), cualesquiera requerimientos de separación y medición inicial de los otros estándares se aplican primero, y a los entregables dentro del alcance del modelo de ingresos ordinarios se les adscribe cualquier cantidad residual. Si en esos otros estándares no hay requerimientos de separación o medición inicial, se aplican los requerimientos del IFRS (NIIF) 15.

La entidad puede contratar con una contraparte para participar en una actividad o proceso en el cual las partes del contrato comparten los riesgos y beneficios resultantes de esa actividad o proceso, a menudo referidos como un "acuerdo de colaboración." Cuando este es el caso, la entidad tendrá que valorar si la otra entidad es su 'cliente' con el fin de establecer si las transacciones con la otra entidad están dentro del alcance del nuevo estándar.

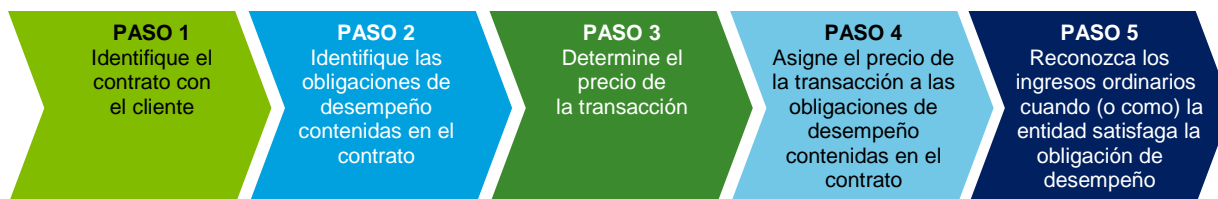
Observación

'Contrato' y el 'cliente' son términos que se definen en el estándar. El nuevo modelo de ingresos ordinarios que ha sido adoptado por IASB requiere que haya un contrato que de origen a derechos y obligaciones de forzoso cumplimiento. El estándar establece criterios que se tienen que satisfacer para que este sea el caso (vea el Paso 1 adelante). El 'cliente' no es cualquier contraparte, sino una que haya contratado para adquirir bienes o servicios, que sean resultado de las actividades ordinarias de la entidad, en intercambio por consideración. En algunos casos, se puede requerir consideración cuidadosa para valorar si un contrato está dentro del alcance del IFRS (NIIF) 15, particularmente para los acuerdos de colaboración.

Vista de conjunto del nuevo modelo de ingresos ordinarios

El principio central es que la entidad reconoce los ingresos ordinarios para describir la transferencia, de los bienes o servicios prometidos a los clientes, en una cantidad que refleje la consideración a la cual la entidad espera tener derecho en el intercambio por esos bienes o servicios. El estándar es para ser aplicado sobre una base de contrato individual. Sin embargo, se permite el enfoque de portafolio provisto que razonablemente se espere que el impacto en los estados financieros no será materialmente diferente de la aplicación del estándar sobre una base de contrato individual.

Los pasos a ser aplicados en el modelo son tal y como sigue:



Observación

Los pasos para el reconocimiento de los ingresos ordinarios han permanecido sin modificación desde el primer ED en 2010. Sin embargo, ha habido muchos cambios a los requerimientos detallados con relación a su aplicación específica. Las entidades deben considerar cuidadosamente los detalles del nuevo modelo de ingresos ordinarios, y no confiar en los análisis anteriores, dado que las conclusiones anteriores respecto de los efectos del modelo en sus negocios pueden ya no ser apropiadas.

Paso 1 – Identifique el contrato con el cliente

El contrato puede ser escrito, verbal, o implicado pero para que el estándar aplique tienen que satisfacerse los siguientes criterios:

- las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente, o de acuerdo con las prácticas de negocio acostumbradas) y se comprometen a desempeñar sus respectivas obligaciones;
- la entidad puede identificar los derechos de cada parte en relación con los bienes o servicios a ser transferidos;

- la entidad puede identificar los términos del pago por los bienes o servicios a ser transferidos;
- el contrato tiene sustancia comercial (esto es, el riesgo, la oportunidad, o la cantidad de los flujos de efectivo futuros de la entidad se espera que cambien como resultado del contrato); y
- es probable que la entidad recaudará la consideración a la cual tendrá derecho en el intercambio por los bienes o servicios que le serán transferidos al cliente.

Si bien cada contrato usualmente sería contabilizado por separado, las entidades pueden estar requeridas a combinar un grupo de contratos en los que participan en o cerca del mismo tiempo con los mismos clientes (o partes relacionadas con el cliente) si:

- los contratos se negocian como un paquete con un único objetivo comercial;
- la cantidad de la consideración a ser pagada en un contrato depende del precio o del desempeño del otro contrato; o
- los bienes o servicios prometidos en los contratos (o algunos bienes o servicios prometidos en los contratos) son una obligación de desempeño única.

Algunas veces, se pueden revisar los precios o el alcance de un contrato. La modificación del contrato que haya sido “aprobada” (i.e. los términos de la modificación crean derechos y obligaciones de cumplimiento obligatorio) se contabiliza como un contrato separado si tanto (i) resulta en una obligación de desempeño separada que es “distinta” (tal y como se define en el estándar – vea el paso 2 adelante) y (ii) el precio adicional refleja el precio de venta independiente de esa obligación de desempeño separada. De otra manera, la modificación es tratada como un ajuste al contrato original. En muchos casos, el impacto es contabilizado prospectivamente, mediante la asignación del precio de la transacción revisado restante a las obligaciones de desempeño restantes en el contrato. Sin embargo, para ciertas obligaciones de desempeño que se satisfacen con el tiempo (vea el paso 5 adelante), el impacto se contabiliza retrospectivamente, lo cual resulta en un ajuste de ponerse al día acumulado para los ingresos ordinarios.

Paso 2 – identifique las obligaciones de desempeño contenidas en el contrato

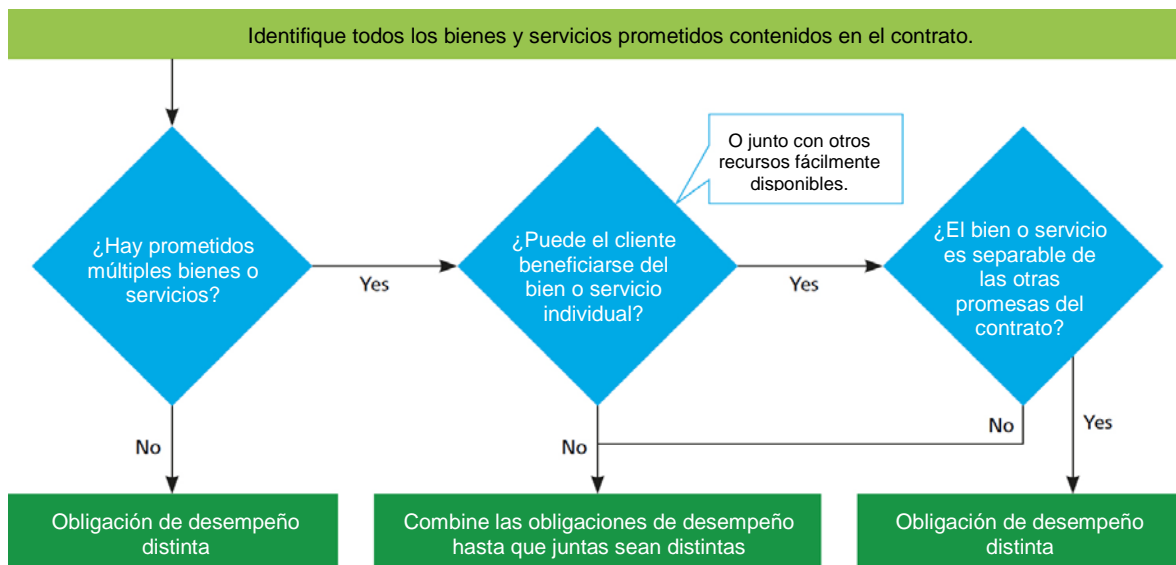
El paso 5 (vea abajo) requiere que los ingresos ordinarios deben ser reconocidos cuando, o como, la entidad satisface la obligación de desempeño. Por consiguiente es necesario identificar primero las obligaciones de desempeño distintas (algunas veces denominado “des-empaquetar”), y esto se hace al inicio del contrato.

Las obligaciones de desempeño distintas son los bienes o servicios prometidos en un contrato que satisfacen ambas de las siguientes condiciones:

- el cliente puede beneficiarse del bien o servicio ya sea por sí mismo o en combinación con otros recursos disponibles para el cliente (i.e. es capaz de ser distinto); y
- la promesa de la entidad para transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de las otras promesas contenidas en el contrato (i.e. es distinta en el contexto del contrato).

Además, si se satisfacen ciertos criterios, el estándar requiere una serie de bienes o servicios distintos que sean sustancialmente los mismos y que tengan el mismo patrón de transferencia para el cliente, para que sea considerada como una obligación de desempeño única.

El siguiente diagrama ilustra cómo identificar las obligaciones de desempeño distintas contenidas en un contrato:



La aplicación de la segunda condición – determinar si el bien o servicio prometido es identificable por separado de las otras promesas contenidas en el contrato – requiere análisis de los términos del contrato y consideración de los hechos y circunstancias específicos. Los factores que señalan que un bien o servicio prometido es identificable por separado de las otras promesas incluyen:

- la entidad no presta un servicio importante de integrar, el bien o servicio con otros bienes o servicios prometidos en el contrato, en un paquete de bienes o servicios que representen el resultado combinado;
- el bien o servicio no es una modificación o personalización importante de otro bien o servicio prometido en el contrato;
- el bien o servicio no es altamente dependiente de, o altamente interrelacionado con, otros bienes o servicios prometidos en el contrato.

Observación

Un bien o servicio entregado puede no ser distinto si no puede ser usado sin otro bien o servicio que no haya sido entregado – incluso si el segundo bien o servicio sería distinto si fuera entregado primero.

Observación

La restricción al des-empaquetamiento de los elementos 'altamente interrelacionados' de un contrato puede requerir consideración cuidadosa mediante, por ejemplo, las entidades que suministran un producto central de software junto con servicios profesionales asociados tales como personalización e integración. En tales circunstancias es posible que la licencia de software y los servicios profesionales puedan ser combinados y tratados como una sola obligación de desempeño que resulte en el reconocimiento de todos los ingresos ordinarios con el tiempo (asumiendo que esta es la base de reconocimiento apropiada según el paso 5 abajo). Al evaluar si un paquete de bienes o servicios debe ser contabilizado como obligaciones de desempeño distintas, las entidades necesitan considerar una serie de factores que incluyen la extensión de la integración, el nivel de la personalización y la secuencia en que se satisfacen las obligaciones de desempeño dado que un cliente puede no poder usar un bien o servicio hasta que se entregue otro bien o servicio dentro del mismo contrato.

Paso 3 – Determine el precio de la transacción

Con el fin de reconocer los ingresos ordinarios, la entidad tiene que determinar la cantidad de la consideración a la cual espera tener derecho en el intercambio por los bienes o servicios prometidos en el contrato. El precio de la transacción puede ser una cantidad fija o puede variar a causa de descuentos, rebajas, concesiones de precio, devoluciones, créditos, incentivos, bonos por desempeño, y otros elementos similares. La entidad estima el precio de la transacción mediante considerar el efecto de la consideración variable, el valor del dinero en el tiempo (si se considera que existe un componente importante de financiación), la consideración que no es en efectivo, y la consideración pagable al cliente. Las entidades deben estimar el precio de la transacción usando ya sea el enfoque de probabilidad ponderada (valor esperado) o un enfoque basado en la cantidad única más probable – cualquiera que sea el más predictivo de la cantidad a la cual la entidad espera tener derecho.

Observación

'Consideración variable' es más amplio que solo la consideración originada por eventos fuera del control del vendedor (algunas veces referida como consideración contingente). La consideración variable comprende cualquier cantidad que sea variable según el contrato, incluyendo, por ejemplo, bonos o sanciones por desempeño, descuentos, y el derecho del cliente a devolver los bienes.

La consideración variable se incluye solo en el precio de la transacción si, y en la extensión en que, es altamente probable que su inclusión no resultará en el futuro en una "reversa importante de los ingresos ordinarios" como resultado de una re-estimación. Una reversa importante de los ingresos ordinarios ocurre cuando un cambio subsiguiente en el estimado de la consideración variable resulta en una reducción importante a la cantidad acumulada de los ingresos ordinarios reconocidos provenientes del cliente. Esta restricción puede tener un impacto cuando:

- la cantidad de la consideración sea susceptible a factores fuera de la influencia de la entidad (e.g. volatilidad en el mercado, el juicio de terceros, o un riesgo alto de obsolescencia);
- la incertidumbre no se espera que sea resuelta durante un período largo de tiempo; o
- hay una limitada experiencia anterior con obligaciones de desempeño similares o hay un rango amplio de cantidades posibles de la consideración.

Si la entidad concluye, a causa del potencial para una reversa importante de los ingresos ordinarios, que no es apropiado incluir toda la consideración variable en el precio de la transacción, debe valorar si en lugar de ello es apropiado incluir parte de la consideración variable, i.e. una cantidad más baja. La cantidad más baja de la consideración variable debe ser incluida en el precio de la transacción si aprueba la valoración de la restricción (i.e. es altamente probable que no habrá una reversa importante de los ingresos ordinarios en la inclusión de esa cantidad más baja).

Sin embargo, el nuevo estándar introduce una regla separada con relación a las regalías basadas en ventas o en usos, provenientes de licencias de propiedad intelectual. A la entidad no se le permite reconocer ingresos ordinarios por tales regalías sino hasta tanto su cliente haya hecho la venta o el uso asociado que da origen a los ingresos ordinarios. Esta restricción aplicará incluso cuando la entidad tenga experiencia pasada que respalde el nivel de ventas o uso anticipado hecho por el cliente.

Según el nuevo modelo, los ingresos ordinarios reflejan la cantidad a la cual la entidad espera tener derecho según el contrato con el cliente, más que la cantidad que actualmente espere recaudar. Sin embargo, si la entidad anticipa que en últimas puede aceptar una cantidad más baja que la inicialmente prometida en el contrato con el cliente (i.e. puede otorgar un descuento adicional o una concesión de precio), quizás con base en la práctica pasada de negocios, la entidad inicialmente estimaría los ingresos ordinarios a la cantidad más baja y valoraría la posibilidad del recaudo a esa cantidad más baja (vea el Paso 1). Subsiguientemente, si hay evidencia que sugiera que los ingresos ordinarios reconocidos no son recaudables, el estándar requiere que las pérdidas por deterioro se presenten por separado como un gasto en utilidad o pérdida.

Cuando el contrato contiene un componente importante de financiación, los efectos del valor del dinero en el tiempo se tienen en cuenta mediante ajustar el precio de la transacción y reconocer el ingreso o gasto por intereses durante el período de financiación, según sea relevante. Esto no es requerido si el período de tiempo entre la transferencia de los bienes o servicios y el pago es menor a un año.

Paso 4 – Asigne el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño contenidas en el contrato

Cuando el contrato contiene más de una obligación de desempeño distinta, la entidad asigna el precio de la transacción a cada obligación de desempeño distinta, haciéndolo con base en el precio de venta independiente relativo.

La mejor evidencia del precio de venta independiente es el precio al cual el bien o servicio la entidad lo vende por separado. Si ello no está disponible, la entidad está requerida a estimar el precio de venta independiente haciéndolo mediante usar un enfoque que maximice el uso de inputs observables (e.g. valoración ajustada del mercado, costo esperado más un margen, o – en ciertas circunstancias limitadas – el uso de un enfoque residual).

Cuando el precio de la transacción incluye una cantidad variable, se necesita considerar si esa cantidad variable se relaciona con todas o con solo algunas de las obligaciones de desempeño contenidas en el contrato. A menos que se satisfagan los criterios contenidos en el estándar para el tratamiento de la cantidad variable como relacionada solo con obligaciones de desempeño específicas, la cantidad variable debe ser asignada a través de todas las obligaciones de desempeño contenidas en el contrato.

A menudo, cuando la entidad promete más de un bien o servicio distinto dentro de un contrato, el descuento se aplica al precio total del contrato cuando se compare con la cantidad que habría sido cargada al cliente si esos bienes o servicios fueran comprados por separado. A menos que la entidad tenga evidencia observable (que satisfaga ciertos criterios contenidos en el estándar) de que todo el descuento aplique solo a algunas de las obligaciones de desempeño distintas, se requiere que asigne ese descuento proporcionalmente a todas las obligaciones de desempeño contenidas en el contrato.

Observación

Para algunas entidades este será un problema práctico importante cuando implementen el estándar. Previamente, hubo orientación limitada sobre este tema y las entidades pudieron aplicar el juicio en la selección del método apropiado para asignar los ingresos ordinarios entre los bienes y servicios dentro del contrato. Los nuevos requerimientos pueden requerir que por cada contrato se realice un cálculo separado y el ejercicio de asignación, lo cual será particularmente desafiante para las entidades con un número muy grande de diferentes contratos. Por ejemplo, para los operadores de telecomunicaciones, un contrato de telefonía móvil típicamente empaqueta el aparato telefónico y los servicios subsiguientes (e.g. conectividad con la red). Según los requerimientos del nuevo estándar será necesario aplicar el precio de la transacción (i.e. la cantidad pagable por el cliente según el contrato) a las distintas obligaciones de desempeño, típicamente separando la entrega inicial del aparato telefónico y la prestación de los servicios de red. Si el operador tiene un número muy grande de contratos cuyo precio es fijado de manera diferente, puede ser necesario considerar cambios a los sistemas con el fin de hacerle frente al volumen de cálculos requeridos.

Paso 5 – Reconozca los ingresos ordinarios cuando (o como) la entidad satisface la obligación de desempeño

La obligación de desempeño se satisface cuando el control de los bienes o servicios subyacentes (los “activos”) para una obligación de desempeño particular es transferido al cliente. “Control” es definido como “la capacidad para dirigir el uso de, y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes de, el activo” que subyace al bien o servicio. Esto difiere del enfoque según el IAS (NIC) 18 donde, por ejemplo, los ingresos ordinarios con relación a los bienes se reconocen cuando los riesgos y recompensas importantes de la propiedad de los bienes son transferidos al cliente.

Además, según el IAS (NIC) 18 se proporciona orientación diferente sobre cuándo contabilizar los ingresos ordinarios dependiendo de si un bien o un servicio esté siendo suministrado al cliente. El nuevo estándar toma un enfoque diferente para valorar si los ingresos ordinarios deben ser reconocidos en un punto en el tiempo o durante el tiempo, mediante orientación consistente que aplica igualmente a las ventas de bienes o de servicios.

Ingresos ordinarios reconocidos durante el tiempo

La obligación de desempeño se satisface, y los ingresos ordinarios deben ser reconocidos, durante el tiempo cuando al menos se satisface uno de los criterios siguientes.

- El cliente recibe y consume los beneficios del desempeño de la entidad cuando la entidad lo desempeña.
- El desempeño de la entidad crea o mejora un activo (e.g. trabajo en proceso) que el cliente controla cuando el activo es creado o mejorado.
- El desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad y la entidad tiene el derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha.

Cuando considera si un activo tiene un uso alternativo, el vendedor necesitará valorar al inicio del contrato si, tanto contractual como prácticamente, puede usar el activo para un propósito diferente al que se establece en el contrato con el cliente.

Si se satisface cualquiera de los criterios anteriores, la entidad está requerida a reconocer los ingresos ordinarios durante el tiempo de la manera que de mejor forma describa la transferencia de los bienes o servicios para el cliente.

Observación

Si la entidad reconoce los ingresos ordinarios durante el período durante el cual fabrica el producto o en la entrega al cliente dependerá de los términos específicos del contrato. Por ejemplo, con algunos contratos de fabricación, la entidad estará requerida a reconocer los ingresos ordinarios durante la producción (más que a partir de la entrega) de los componentes si los productos no tienen uso alternativo y el contrato no le permite al cliente evitar pagar por el trabajo de fabricación desempeñado por la entidad.

Ingresos ordinarios reconocidos en un punto en el tiempo

Si la obligación de desempeño no satisface los criterios para ser satisfecha durante el tiempo, los siguientes indicadores se consideran al evaluar el punto en el tiempo en el cual el control del activo ha sido transferido al cliente.

- La entidad ha transferido la posesión física del activo.
- La entidad tiene un derecho presente para demandar el pago por el activo.
- El cliente ha aceptado el activo.
- El cliente tiene los riesgos y recompensas importantes de la propiedad del activo.
- El cliente tiene el título legal del activo.

Observación

Para los ingresos ordinarios que se reconozcan en un punto en el tiempo, el IFRS (NIIF) 15 busca identificar el punto en el cual el control se transfiere al cliente, mientras que el IAS (NIC) 18 se centra en el punto en el cual se transfieren los riesgos y recompensas. En consecuencia, la oportunidad del reconocimiento de los ingresos ordinarios puede cambiar para algunos 'puntos en el tiempo' de transacciones cuando se adopte el nuevo estándar.

Costos relacionados con el contrato

El estándar contiene criterios específicos para determinar cuáles costos relacionados con el contrato deben ser capitalizados, distinguiendo entre los costos asociados con la obtención del contrato y los costos asociados con el cumplimiento del contrato. De manera específica, los costos de obtención del contrato se capitalizan cuando y sólo cuando tales costos sean incrementales para la obtención del contrato (e.g. comisiones de venta) y se espere sean recuperados. Como expediente práctico, a las entidades se les permite llevar al gasto los costos que califiquen para obtener el contrato cuando se incurre en ellos cuando el período esperado de amortización sea un año o menos.

Los costos para cumplir el contrato se capitalizan cuando y sólo cuando se relacionen de manera directa con el contrato, generen o mejoren recursos que serán usados para satisfacer las obligaciones de desempeño, y se espere sean recuperados (a menos que los costos para cumplir el contrato estén dentro del alcance de otros IFRS (NIIF), caso en el cual aplican los requerimientos de esos otros IFRS (NIIF)). En ambos casos, los costos capitalizados se amortizan de una manera consistente con el patrón de transferencia de los bienes o servicios con los cuales se relacionan los costos capitalizados. En ciertas circunstancias, el período de amortización puede extenderse más allá del término original del contrato con el cliente (e.g. contratos futuros anticipados, períodos esperados de renovación).

Orientación adicional

El nuevo estándar proporciona alguna orientación detallada para ayudarles a las entidades en la aplicación del estándar en ciertas áreas, algunas de las cuales difieren de la contabilidad anterior aplicada según el IAS (NIC) 18. En particular:

- **Garantías** – cuando la entidad le otorga una garantía a un cliente, la naturaleza de esa garantía determinará el impacto en la contabilidad. Cuando el cliente puede escoger si comprar o no la garantía, o la garantía le proporciona al cliente un servicio adicional, será contabilizada como una obligación de desempeño distinta. La garantía que solamente proporciona aseguramiento de que el elemento suministrado satisface las especificaciones acordadas no será contabilizada como una obligación de desempeño distinta;
- **Derechos no ejercidos por los clientes** – en algunas circunstancias, no se espera que los clientes reclamen todos los bienes o servicios a los cuales puedan haber tenido derecho: un ejemplo común son los puntos por lealtad no reclamados. A la falla de los clientes para ejercer todos sus derechos según el contrato se le refiere como ‘fractura.’ Cuando se espera un nivel de fractura, las cantidades asociadas pagadas son tratadas como consideración variable y reconocidas como ingresos ordinarios en proporción al patrón de los derechos que se espere sean ejercidos por el cliente (i.e. mediante comparar los bienes o servicios entregados hasta la fecha con los que se espere sean entregados en general). En escenarios en los cuales el nivel de fractura no sea esperado inicialmente, la entidad reconocerá los ingresos ordinarios asociados con las cantidades de la fractura solo cuando se vuelva remota la probabilidad de que el cliente ejerza sus derechos restantes;
- **Opciones de los clientes por bienes o servicios adicionales** – algunos contratos incluyen la opción para que el cliente compre con descuento bienes o servicios adicionales. Cuando esto representa un ‘derecho material’ para el cliente (i.e. la opción le da al cliente el derecho a adquirir bienes adicionales con un descuento importante), la entidad tiene que asignar a la opción una porción del precio de la transacción y reconocer los ingresos ordinarios cuando el control de los bienes o servicios adicionales asociados con la opción sea transferido al cliente, o cuando la opción expire; y
- **Otorgamiento de licencias** – el estándar requiere que la entidad valore la naturaleza de la licencia prometida sobre la propiedad intelectual, y de manera específica si la licencia le da al cliente “derecho a usar” o “derecho a acceso” a la propiedad intelectual de la entidad. El estándar también incluye criterios para determinar si la licencia es un derecho a acceso a la propiedad intelectual y por lo tanto el control se transfiere durante el tiempo. Si esos criterios no se satisfacen, la licencia representa un derecho a usar la propiedad intelectual de la entidad por lo cual el control pasa en un punto en el tiempo. La aplicación de esos criterios es crítica en la determinación de la manera como se reconocen los ingresos ordinarios relacionados con tales licencias.

También se incluye orientación para los siguientes temas:

- métodos para la medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño;
- venta con derecho a devolución;
- consideraciones de principal versus agente;
- honorarios anticipados no reembolsables;
- acuerdos de recompra;
- acuerdos de consignación;
- acuerdos de facture-y-tenga;
- aceptación del cliente; y
- revelaciones de los ingresos ordinarios desagregados.

Revelación y presentación

El estándar de manera importante amplía los requerimientos actuales de revelación acerca del reconocimiento de los ingresos ordinarios. Las revelaciones requeridas incluyen:

- la desagregación de los ingresos ordinarios para “describir cómo la naturaleza, cantidad, oportunidad e incertidumbre de los ingresos ordinarios y de los flujos de efectivo son afectados por factores económicos”;
- cierta información acerca de los cambios en los saldos del contrato, e.g. saldos de apertura y de cierre de cuentas por cobrar, activos y pasivos del contrato, ingresos ordinarios reconocidos en el período corriente que previamente fueron incluidos en el saldo del pasivo del contrato e ingresos ordinarios reconocidos en el período corriente que se relacionan con las obligaciones de desempeño satisfechas en un período anterior;
- para los contratos que se espere se extiendan más allá de un año, la cantidad agregada del precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño restantes y una obligación de cuándo la entidad espera reconocer esos ingresos ordinarios;
- información acerca de los activos reconocidos por los costos para obtener o cumplir un contrato;
- descripciones cuantitativas de los tipos de bienes o servicios, términos importantes de pago y oportunidad típica de la satisfacción de las obligaciones de los contratos de la entidad con los clientes;
- una descripción de los juicios importantes acerca de la cantidad y oportunidad del reconocimiento de los ingresos ordinarios;
- decisiones de política tomadas por la entidad en relación con el valor del dinero en el tiempo y los costos para obtener o cumplir un contrato; y
- información acerca de los métodos, inputs y supuestos usados para determinar el precio de la transacción y para asignar las cantidades a las obligaciones de desempeño.

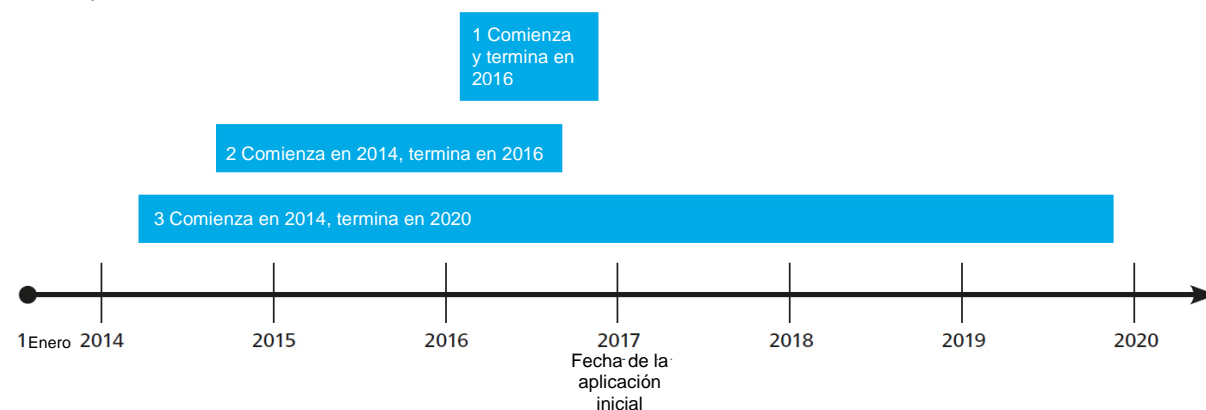
Fecha efectiva y transición

El nuevo estándar es efectivo para los períodos de presentación de reporte que comiencen en o después del 1 enero 2017 con aplicación temprana permitida. Aplica a los nuevos contratos creados en o después de la fecha efectiva y a los contratos existentes que todavía no estén completos para la fecha efectiva. Por consiguiente, las cifras del año corriente reportadas en el primer año de adopción serán preparadas como si los requerimientos del estándar siempre hubieran sido aplicados.

Con relación a los períodos comparativos, las entidades tienen la opción de usar ya sea la aplicación retrospectiva (con ciertos expedientes prácticos) o un enfoque modificado en la aplicación del nuevo estándar. Según el enfoque modificado los años comparativos no se re-emiten. En lugar de ello, la entidad reconoce el efecto acumulado de la aplicación inicial del estándar como un ajuste al saldo de apertura de ganancias retenidas en la fecha efectiva. Por ejemplo, si la entidad aplica el nuevo estándar por primera vez para el año que termina el 31 diciembre 2017 y escoge aplicar el enfoque modificado, el efecto acumulado resultante de la aplicación del nuevo estándar será ajustado contra ganancias retenidas al 1 enero 2017. Las cifras comparativas para el año que termina el 31 diciembre 2016 no serán re-emitidas. Si la entidad elige usar el enfoque modificado tiene que revelar el impacto que el cambio tiene en los elementos de línea del estado financiero e incluir una descripción de los cambios importantes.

El siguiente diagrama ilustra cómo tres diferentes contratos serían tratados en la transición usando ambos métodos permitidos en el estándar.

Asuma que el año termina el 31 de diciembre



	Enfoque modificado	Enfoque retrospectivo
Contrato 1	Contrato completado antes de la fecha de la aplicación inicial – no aplica el IFRS (NIIF) 15	Comienza y termina en el mismo período anual de presentación de reporte – disponible expediente práctico
Contrato 2	Contrato completado antes de la fecha de la aplicación inicial – no aplica el IFRS (NIIF) 15	Ajuste al saldo de apertura de cada componente afectado de patrimonio para el primer período anterior presentado (1 enero 2016)
Contrato 2	Ajuste al saldo de apertura de cada componente afectado de patrimonio a la fecha de la aplicación inicial. Haga las revelaciones específicas requeridas. No se re-emiten las cifras para el 2016	Ajuste al saldo de apertura de cada componente afectado de patrimonio para el primer período presentado (1 enero 2016)

Las entidades estarán requeridas a revelar el impacto de cualesquiera cambios en la política de contabilidad resultante de la adopción del nuevo estándar.

Planeación de los impactos

Si bien la fecha efectiva del estándar todavía está varios años adelante, las Juntas han establecido esta fecha reconociendo que algunas entidades necesitarán todo el período de transición para intervenir los nuevos requerimientos. En particular, algunas necesidades pueden necesitar cambiar y sistemas y procesos, y operar dos conjuntos de sistemas concurrentemente con el fin de satisfacer los requerimientos de la transición.

Además de preparar al mercado y educar a sus inversionistas y analistas sobre el impacto del nuevo estándar, las entidades necesitarán considerar las implicaciones más amplias de los cambios a la oportunidad del reconocimiento de los ingresos ordinarios y, por lo tanto, de las utilidades. Entre otras, esas implicaciones pueden incluir:

- cambios importantes a los indicadores clave de desempeño y otras métricas;
- cambios importantes al perfil de los pagos de impuestos en efectivo;
- disponibilidad de utilidades para distribución;
- para los planes de compensación y bonos, el impacto de la oportunidad de los objetivos que se estén logrando y la probabilidad de los objetivos que se estén logrando; y
- no-cumplimiento potencial con acuerdos de pago de préstamos.

Recursos adicionales

Para luces adicionales sobre este estándar vea www.iasplus.com

Contactos clave

Oficina global IFRS

Líder global IFRS

Veronica Poole

ifrglobalofficeuk@deloitte.co.uk

Centros de excelencia IFRS

Americas

Canada

LATCO

United States

Karen Higgins

Fermin del Valle

Robert Uhl

iasplus@deloitte.ca

iasplus-LATCO@deloitte.com

iasplusamericas@deloitte.com

Asia-Pacific

Australia

China

Japan

Singapore

Anna Crawford

Stephen Taylor

Shinya Iwasaki

Shariq Barmaky

iasplus@deloitte.com.au

iasplus@deloitte.com.hk

iasplus-tokyo@tohatsu.co.jp

iasplus-sg@deloitte.com

Europe-Africa

Belgium

Denmark

France

Germany

Italy

Luxembourg

Netherlands

Russia

South Africa

Spain

United Kingdom

Thomas Carlier

Jan Peter Larsen

Laurence Rivat

Andreas Barckow

Franco Riccomagno

Eddy Termaten

Ralph ter Hoeven

Michael Raikhman

Nita Ranchod

Cleber Custodio

Elizabeth Chrispin

BEIFRSBelgium@deloitte.com

Dk_iasplus@deloitte.dk

iasplus@deloitte.fr

iasplus@deloitte.de

friccomagno@deloitte.it

luiasplus@deloitte.lu

iasplus@deloitte.nl

iasplus@deloitte.ru

iasplus@deloitte.co.za

iasplus@deloitte.es

iasplus@deloitte.co.uk

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés del **IFRS in Focus – May 2014 –**

IASB issues new Standard on revenue recognition – Traducción realizada por Samuel A.

Mantilla, asesor de investigación contable de Deloitte & Touche Ltda., Colombia, con la revisión técnica de César Cheng, Socio Director General de Deloitte & Touche Ltda., Colombia

Deloitte se refiere a una o más de las firmas miembros de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una compañía privada del Reino Unido limitada por garantía, y su red de firmas miembros, cada una como una entidad única e independiente y legalmente separada. Una descripción detallada de la estructura legal de Deloitte Touche Tohmatsu Limited y sus firmas miembros puede verse en el sitio web www.deloitte.com/about.

Deloitte presta servicios de auditoría, impuestos, consultoría y asesoramiento financiero a organizaciones públicas y privadas de diversas industrias. Con una red global de firmas miembros en más de 150 países, Deloitte brinda sus capacidades de clase mundial y su profunda experiencia local para ayudar a sus clientes a tener éxito donde sea que operen. Aproximadamente 200.000 profesionales de Deloitte se han comprometido a convertirse en estándar de excelencia.

© 2014 Deloitte Touche Tohmatsu Limited.