

IFRS Project Insights

Reconocimiento de ingresos ordinarios

31 Mayo 2013

IASB y FASB (las 'Juntas') están llevando a cabo un proyecto conjunto para desarrollar un modelo de ingresos ordinarios que aplicaría a todas las industrias y a todos los tipos de transacciones de generación de ingresos ordinarios. Este nuevo estándar reemplazará al IAS 11 *Contratos de construcción* y al IAS 18 *Ingresos ordinarios*.

En diciembre 2008 IASB emitió el DP *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers* [Puntos de vista preliminares sobre el reconocimiento de los ingresos ordinarios en los contratos con los clientes]. En junio 2010 IASB emitió el ED/20/6 *Revenue from Contracts with Customers* (ED) [Ingresos ordinarios provenientes de los contratos con los clientes (ED)] ("el ED de junio de 2010), que propuso un modelo de contabilidad que evolucionó desde la emisión del DP.

En noviembre 14, 2011, IASB emitió el borrador para discusión pública ED/2011/6 *Revenue from Contracts with Customers* [Ingresos ordinarios provenientes de los contratos con los clientes] ('el ED revisado'). El modelo central del reconocimiento de los ingresos ordinarios y el alcance no cambiaron en relación con los propuestos en el ED de junio de 2012. Sin embargo, las Juntas revisaron varias propuestas sobre cómo aplicar ese principio central. Las Juntas decidieron volver a exponer las propuestas a causa de la importancia que para todas las entidades tiene la información financiera de los ingresos ordinarios y el deseo de evitar en el estándar final consecuencias no-intencionales.

El centro de atención de las Juntas al volver a exponer las propuestas sobre el reconocimiento de los ingresos ordinarios estuvo en la comprensibilidad, claridad, operacionalidad, interacción de los párrafos y redacción de las propuestas. De manera específica las Juntas solicitaron comentarios sobre seis áreas de los requerimientos revisados:

- a) determinación de cuándo la obligación de desempeño relacionada con la transferencia de un bien o servicio se satisface con el tiempo;
- b) presentación de los efectos del riesgo de crédito del cliente como un elemento de línea separado adyacente al elemento de línea ingresos ordinarios;
- c) restricción de la cantidad acumulada de los ingresos ordinarios reconocidos hasta la fecha a las cantidades a las cuales la entidad razonablemente esté asegurada a tener derecho;
- d) aplicación de la prueba onerosa a la obligación de desempeño que la entidad satisface con el tiempo y que al inicio del contrato espera satisfacer durante un período de tiempo mayor a un año;
- e) requerimiento de las revelaciones de los ingresos ordinarios en los reportes financieros intermedios;
- y
- f) determinación de cuándo des-reconocer los activos no-financieros transferidos que no sean resultado de las actividades ordinarias de la entidad.

Las Juntas llevaron a cabo varias discusiones de mesa redonda y realizaron actividades adicionales de divulgación. En mayo de 2012 las Juntas discutieron los comentarios recibidos y el plan del proyecto y en julio de 2012 comenzaron las deliberaciones con la meta de completar el proyecto durante el segundo trimestre de 2013.

Decisiones tentativas alcanzadas en las nuevas deliberaciones sobre el ED revisado

Temas discutidos en la reunión conjunta de IASB-FASB realizada en mayo de 2013

- [Aplicación del modelo de ingresos ordinarios a los programas de recompensa de las tarjetas de crédito](#): Aplicación del modelo de ingresos ordinarios a los programas de recompensa de las tarjetas de crédito.

Lo que sigue resume las decisiones tentativas que las Juntas tomaron en la nueva deliberación de las propuestas contenidas en el ED revisado:

Alcance

Las Juntas afirmaron el alcance del ED revisado, incluyendo la definición de cliente. Las Juntas también tentativamente decidieron aclarar que un acuerdo de colaboración no está limitado al desarrollo y la comercialización de un producto. Las transacciones con colaboradores o socios estarían dentro del alcance del ED revisado si la contraparte satisface la definición de cliente (i.e., los acuerdos de colaborador y de cliente no son mutuamente excluyentes).

Las Juntas también tentativamente decidieron mantener las propuestas incluidas en el ED revisado relacionadas con la aplicación del modelo propuesto de ingresos ordinarios cuando el contrato incluya múltiples entregables, algunos de los cuales estén dentro del alcance de otros IFRS. Primero la entidad aplicaría los requerimientos de separación y medición inicial contenida en los otros IFRS, y a los componentes dentro del alcance del modelo de ingresos se les adscribiría cualquier cantidad residual.

Transferencias de activos no-financieros

Las Juntas afirmaron que la orientación incluida en el modelo propuesto para el reconocimiento de los ingresos ordinarios, relacionada con la identificación del control, la transferencia del control y la medición de los ingresos ordinarios aplicaría a las transferencias de los activos no-financieros que no sean resultado de las actividades ordinarias de la entidad.

Combinaciones de contratos para acuerdos de distribuidor y revendedor

Las Juntas discutieron la aplicación de las propuestas contenidas en el ED revisado para los acuerdos que surjan en redes de distribución. En esos acuerdos, una entidad (tal como un fabricante) puede transferir el control de un producto a su cliente (quien puede ser un intermediario, tal como un distribuidor o un minorista). El fabricante también puede prometer otros bienes o servicios como incentivos de venta para fomentar la venta de los productos que se hayan vuelto parte del inventario del intermediario.

Si la promesa para transferir los bienes o servicios que se consideren incentivos de venta fue hecha en el contrato o está implicada en las circunstancias que se describen en el párrafo 24 del ED revisado, las Juntas tentativamente decidieron que esos bienes o servicios prometidos se contabilicen como una obligación de desempeño. Sin embargo, si la promesa le fue hecha al intermediario después de la

transferencia del control del producto, las Juntas tentativamente decidieron que la promesa no sería una obligación de desempeño.

Modificaciones del contrato

Las Juntas consideraron los posibles mejoramientos y aclaraciones a los requerimientos para las modificaciones del contrato propuestas en los párrafos 18-22 del ED revisado.

Las Juntas discutieron la aplicación de las propuestas a los reclamos del contrato (i.e., modificaciones en las cuales los cambios en el alcance y en el precio no están aprobados o están en disputa). Las Juntas tentativamente decidieron que la entidad debe contabilizar los reclamos del contrato de acuerdo con los requerimientos propuestos para las modificaciones del contrato. Esto es, las propuestas para las modificaciones del contrato no deben ser revisadas para referirse de manera explícita a la contabilidad para los reclamos del contrato. Las Juntas también tentativamente decidieron incluir, en el estándar final sobre el reconocimiento de los ingresos ordinarios, un ejemplo ilustrativo para aclarar que la modificación del contrato, incluyendo un reclamo del contrato, sería 'aprobado' cuando la modificación cree o cambia los derechos y obligaciones *de cumplimiento forzoso* de las partes del contrato. Consistente con las propuestas sobre la identificación del contrato, la modificación del contrato podría ser aprobada por escrito u oralmente o la aprobación podría estar implicada por la práctica acostumbrada de los negocios.

Las Juntas tentativamente decidieron remover del ED revisado el párrafo 20 para eliminar la diferencia en la contabilidad entre las modificaciones del contrato que resulten sólo en un cambio en el precio de la transacción y modificaciones del contrato que resulten en un cambio en el alcance y el precio de la transacción cuando los bienes o servicios restantes sean distintos. Como resultado, la entidad contabilizaría las modificaciones que afecten sólo el precio de la transacción haciéndolo con la misma base que las modificaciones del contrato que resulten en cambio en el alcance (i.e., de acuerdo con el párrafo 22 del ED revisado).

Las Juntas también tentativamente decidieron aclarar que, para las modificaciones dentro del alcance del párrafo 22(a) del ED revisado, el precio de la transacción disponible para asignación a las obligaciones de desempeño restantes debe ser "... la cantidad de la consideración recibida del tiempo pero todavía no reconocidas como ingresos ordinarios más la cantidad de cualquier consideración restante que el cliente haya prometido pagar y que no haya sido reconocida como ingresos ordinarios."

Finalmente, las Juntas discutieron las modificaciones dentro del alcance del párrafo 22(a) del ED revisado cuando el precio de la transacción asignado a alguna o a todas las obligaciones de desempeño incluya consideración variable. Las Juntas tentativamente decidieron aclarar que la entidad debe contabilizar prospectivamente esas modificaciones a menos que el cambio en el precio de la transacción se relacione con obligaciones de desempeño satisfechas. Si el componente variable se relaciona con obligaciones de desempeño satisfechas, cualesquiera cambios en la consideración variable serían contabilizados sobre una base acumulativa para ponerse al día de acuerdo con los párrafos 77-80 del ED revisado. Un enfoque similar aplicaría a la contabilidad para los ingresos ordinarios que previamente hayan sido constreñidos.

Valor del dinero en el tiempo

Las Juntas tentativamente acordaron confirmar las propuestas contenidas en el ED revisado que requieren el ajuste a la cantidad prometida de consideración por el efecto del valor del dinero en el tiempo si el contrato tiene un componente importante de financiación. Las Juntas tentativamente decidieron aclarar la aplicación de los indicadores contenidos en el párrafo 59 del ED revisado para determinar si un contrato tiene un componente importante de financiación.

Las Juntas también tentativamente decidieron retener el expediente práctico propuesto que no requiere un ajuste por el valor del dinero en el tiempo si la diferencia de tiempo entre el desempeño y el pago es de un año o menos. Las Juntas también tentativamente propusieron aclarar que el expediente práctico

también debe aplicar a los contratos con una duración de más de un año si el período entre el desempeño y el pago por ese desempeño es de un año o menos.

Las Juntas tentativamente decidieron aclarar que la entidad no debe ajustar por anticipado los pagos por los efectos del valor del dinero en el tiempo cuando la oportunidad de la transferencia de los bienes o servicios sea a discreción del cliente.

Finalmente, las Juntas aclararon que las propuestas no impedirían que la entidad presente como ingresos ordinarios los ingresos por intereses que reconozca de los contratos con un componente importante de financiación.

Identificación de las obligaciones de desempeño separadas

Las Juntas tentativamente decidieron:

- 1) aclarar el principio subyacente de identificar las obligaciones de desempeño separadas;
- 2) mantener el concepto de bien o servicio distinto, el cual es usado para determinar si la promesa de transferir un bien o servicio a un cliente debe ser contabilizada como una obligación de desempeño separada;
- 3) mejorar la valoración de si un bien o servicio es distinto, que fue propuesta en los párrafos 28 y 29 del ED revisado, mediante aclarar el criterio propuesto en el párrafo 28 y mediante reemplazar por indicadores el criterio propuesto en el párrafo 29 del ED revisado; y
- 4) remover el expediente práctico contenido en el párrafo 30 del ED revisado (que permitía que la entidad contabilice como una sola obligación de desempeño a dos o más bienes o servicios distintos si esos bienes o servicios tienen el mismo patrón de transferencia para el cliente) por bienes y servicios entregados concurrentemente e incluir un indicador del patrón de transferencia para cuando las obligaciones de desempeño sean distintas en el contexto del contrato por bienes o servicios entregados consecutivamente.

Para mejorar el concepto de distinto contenido en el ED revisado (párrafos 28 y 29), las Juntas tentativamente decidieron que la entidad debe contabilizar un bien o servicio prometido (o un paquete de bienes o servicios) como una obligación de desempeño separada sólo si:

- 1) el bien o servicio prometido es capaz de ser distinto a causa de que el cliente pueda beneficiarse del bien o servicio ya sea por sí mismo o junto con otros recursos que estén fácilmente disponibles para el cliente (este criterio se basa en el párrafo 28(b) del ED revisado); y
- 2) el bien o servicio prometido es distinto en el contexto del contrato porque el bien o servicio no es altamente dependiente de, o altamente interrelacionado con, otros bienes o servicios prometidos en el contrato. Se aclaró que si bien los elementos pueden ser capaces de ser individualmente distintos (e.g., materiales de construcción, mano de obra, etc.) esos elementos podrían perder su característica de distintos en el contexto del contrato (e.g., proporcionar una construcción) y por consiguiente el segundo criterio superaría al primer criterio.

Las Juntas acordaron tentativamente que la valoración de si un bien o servicio prometido es distinto en el contexto del contrato debe estar respaldada por indicadores, tales como:

- 1) La entidad no proporciona un servicio importante de integrar el bien o servicio (o el paquete de bienes o servicios) en el paquete de bienes o servicios que el cliente ha contratado (i.e., la entidad no está usando el bien o servicio como un input para producir el output especificado en el contrato).
- 2) El cliente era capaz de comprar o no comprar el bien o servicio sin de manera importante afectar los otros bienes o servicios prometidos en el contrato.
- 3) El bien o servicio no modifica o personaliza de manera importante a otro bien o servicio prometido en el contrato.
- 4) El bien o servicio no hace parte de una serie de bienes o servicios entregados consecutivamente prometidos en el contrato que satisface las siguientes dos condiciones:

- a) las promesas para transferir esos bienes o servicios para el cliente son obligaciones de desempeño que se satisfacen con el cliente (parágrafo 35 del ED revisado); y
- b) para describir la transferencia de esos bienes o servicios para el cliente la entidad usa el mismo método para medir el progreso.

Acuerdos empaquetados

Las Juntas discutieron la aplicación, del modelo propuesto para el reconocimiento de los ingresos ordinarios, a los acuerdos empaquetados en los cuales la entidad promete transferirle al cliente servicios junto con un bien distinto que se relaciona con la prestación de esos servicios (e.g., arreglos en las industrias de telecomunicaciones móviles y de televisión por satélite). Las Juntas tentativamente decidieron mantener las propuestas contenidas en el ED revisado para la asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño distintas.

Las Juntas tentativamente decidieron aclarar que las propuestas podrían ser aplicadas a un portafolio de contratos u obligaciones de desempeño con características similares asumiendo que la entidad no espera resultados materialmente diferentes de los que resultarían de la aplicación de las propuestas a un contrato u obligación de desempeño individual, tal y como se describe en el parágrafo 6 del ED revisado.

Licencias

Las Juntas discutieron refinar la orientación de implementación para los contratos que incluyan una promesa para transferir una licencia o derecho de uso a fin de aclarar cómo la entidad identificaría las obligaciones de desempeño separadas contenidas en esos tipos de contratos y cómo la entidad determinaría cuándo se satisfacen esas obligaciones de desempeño a causa de que el control haya sido transferido al cliente.

Las Juntas tentativamente decidieron que algunos acuerdos de licencia representan la promesa para transferir un derecho, el cual se le transfiere al cliente en un punto en el tiempo, y otros que representan una promesa para proporcionar acceso a la propiedad intelectual de la entidad, los cuales le transfieren al cliente beneficios con el tiempo. Para determinar cómo se transfiere el control, la entidad valoraría la naturaleza de la promesa implícita en la licencia.

Al determinar la naturaleza de la promesa de la licencia, las Juntas tentativamente decidieron que las siguientes características pueden señalar que la entidad está vendiendo “el derecho” a usar su propiedad intelectual:

- a) El derecho transferido al cliente representa un resultado de la propiedad intelectual de la entidad, similar a un bien tangible.
- b) La licencia puede ser reproducida fácilmente por la entidad con poco o ningún efecto en el valor de la propiedad intelectual de la entidad.
- c) El cliente puede determinar cómo y cuándo usar el derecho (i.e., cuando se puedan consumir los beneficios derivados del activo) y el cliente no requiere de la entidad ningún desempeño adicional para que sea capaz de consumir esos beneficios.

En ausencia de las anteriores características, la licencia representa una promesa para “tener acceso” a la propiedad intelectual de la entidad dado que el cliente obtiene el derecho a usar sólo una porción de la propiedad intelectual y esa porción está vinculada estrechamente con la propiedad intelectual restante.

Subsiguiente a la determinación de la naturaleza de la promesa relacionada con la licencia, ventas de licencias y derechos a usar la propiedad intelectual estaría sujeto al modelo general de reconocimiento de los ingresos ordinarios. Por consiguiente, la entidad estaría requerida a:

- a) identificar la existencia de cualesquiera obligaciones de desempeño separadas, además de la licencia, y determinar si la licencia es distinta de las otras obligaciones de desempeño;

- b) valorar si las obligaciones de desempeño separadas les son transferidas al cliente en un punto en el tiempo o se satisfacen con el tiempo; y
- c) valorar si la cantidad acumulada reconocida de los ingresos ordinarios está sujeta a la restricción.

Cobrabilidad

Las Juntas tentativamente decidieron que cualquier deterioro inicial o subsiguiente de las cuentas por cobrar del cliente debe ser presentado de manera destacada como un gasto en el estado de ingresos comprensivos. Esta decisión tentativa modifica las propuestas del ED revisado que habrían requerido que esas pérdidas por deterioro sean presentadas adyacentes a los ingresos ordinarios a menos que las pérdidas estén relacionadas con un contrato que incluya un componente importante de financiación. Las Juntas también afirmaron las propuestas contenidas en el ED revisado de que el reconocimiento de los ingresos ordinarios no debe estar sujeto a un umbral explícito de cobrabilidad relacionado con el riesgo de crédito del cliente. Por consiguiente, consistente con las propuestas contenidas en el ED revisado, los ingresos ordinarios deben ser medidos a la cantidad de la consideración a la cual tiene derecho la entidad.

Las Juntas también discutieron cuándo los ingresos ordinarios deben ser reconocidos por los contratos con financiación sin recurso, basada en el vendedor. Tentativamente acordaron proporcionar orientación adicional para la implementación sobre la determinación de si existe un contrato con un cliente basado en el compromiso del cliente para desempeñar sus obligaciones según el contrato.

Asignación del precio de la transacción

Las Juntas tentativamente decidieron mantener las propuestas contenidas en el ED revisado en relación con el uso del enfoque residual para estimar el precio de venta independiente de la obligación de desempeño cuando exista una obligación de desempeño que sea variable. Las Juntas aclararon que el enfoque residual también podría ser usado cuando dos o más obligaciones de desempeño contenidas en un contrato tengan precios de venta independientes que sean altamente variables o inciertos, si al menos uno de los bienes o servicios contenido en el contrato tiene un precio de venta independiente que no sea altamente variable o incierto. Cuando dos o más obligaciones de desempeño tienen precios de venta independientes que sean altamente variables o inciertos, la entidad podría estimar los precios de venta independientes mediante aplicar primero el enfoque residual para estimar el precio de venta independiente agregado para el grupo de bienes o servicios prometidos, y luego usar otro método para estimar los precios de venta independientes de los bienes o servicios subyacentes a cada obligación de desempeño separada. El uso de otros métodos de estimación debe describir la cantidad de la consideración a la cual la entidad espera tener derecho a cambio por satisfacer cada obligación de desempeño separada.

Las Juntas también discutieron la asignación de descuentos y la consideración contingente contenidos en un acuerdo. El ED revisado especificó cuándo los descuentos y la consideración contingente contenidos en un acuerdo deben ser asignados a las obligaciones de desempeño específicas (i.e., párrafos 75-76 del ED revisado). Las Juntas tentativamente decidieron mantener las propuestas contenidas en el ED revisado, si bien también aclararon que los descuentos y la consideración contingente deben ser inicialmente asignados con base en los párrafos 75 y 76 del ED revisado, antes de la aplicación del enfoque residual para estimar el precio de venta independiente de cualesquiera otras obligaciones de desempeño.

Obligaciones de desempeño satisfechas con el tiempo

Las Juntas tentativamente decidieron hacer los siguientes refinamientos al criterio propuesto en el párrafo 35 del ED revisado para determinar si con el tiempo la entidad satisface una obligación de desempeño y, en consecuencia, reconoce ingresos ordinarios con el tiempo:

- 1) mantener el criterio propuesto en el párrafo 35(a), que considera si el desempeño de la entidad crea o mejora un activo que el cliente controla en la medida en que el activo es creado o mejorado;
- 2) combinar el criterio de 'recepción y consumo simultáneo de los beneficios' propuesto en el párrafo 35(b)(i) y el criterio propuesto de 'otra entidad no necesitaría sustancialmente volver a desempeñar' contenido en 35(b)(ii) en un solo criterio que aplicaría a los contratos de 'servicio puro';
- 3) vincular más estrechamente el criterio de 'sin uso alternativo' contenido en el párrafo 35(b) y el criterio de 'derecho al pago por el desempeño hasta la fecha' contenido en el párrafo 35(b)(iii) mediante combinarlos en un solo criterio. Las Juntas también decidieron tentativamente aclarar aspectos del criterio de 'uso alternativo' y del 'derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha' tal y como sigue:
 - a) Derecho al pago:
 1. La programación del pago especificada en el contrato no señala si la entidad tiene un derecho al pago por el desempeño hasta la fecha.
 2. El derecho al pago debe ser de cumplimiento forzoso y, al valorar el cumplimiento forzoso de ese derecho, la entidad debe considerar los términos contractuales así como también cualquier legislación o precedente legal que pudiera sobreponerse a esos términos contractuales.
 - b) El 'margen razonable de utilidad' debe representar ya sea:
 1. una proporción razonable del margen de utilidad esperado según el contrato; o
 2. un retorno razonable sobre el costo del capital de la entidad para contratos similares si el margen específico del contrato es más alto que el retorno que la entidad usualmente genera a partir de contratos similares; y
 3. la entidad debe valorar si, para toda la duración del contrato, la entidad tendría derecho a una cantidad que se tiene la intención al menos compense a la entidad por el desempeño completado hasta la fecha.
 - c) Valoración del uso alternativo:
 1. En el contrato tiene que existir una razón importante para la presencia de una restricción contractual;
 2. Puede existir una limitación práctica si la entidad enfrentaría una pérdida económica importante (mediante ya sea incurrir en costos importantes para reprocesar o vender el activo con una pérdida importante) si dirige el activo a otra parte;
 3. La valoración del uso alternativo se realiza al inicio del contrato y la entidad considera su capacidad durante el proceso del producto para volver a dirigir fácilmente a otro cliente el activo parcialmente completado.

Las Juntas discutieron el uso de los métodos de las 'unidades producidas' o 'unidades de entrega' para la medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño que se satisface con el tiempo. Las Juntas afirmaron su anterior decisión anterior de que los métodos de entrada tales como las unidades producidas o las unidades de entrega pueden ser métodos apropiados para medir el progreso hacia el completar. Las Juntas tentativamente decidieron aclarar cuándo esos métodos proporcionarían una aproximación razonable para el desempeño de la entidad en la satisfacción de la obligación de desempeño. Las Juntas observaron:

- El método de las unidades producidas podría proporcionar una aproximación razonable para el desempeño de la entidad si el valor de cualquier trabajo en progreso al final del período de presentación de reporte es inmaterial.
- El método de las unidades de entrega podría proporcionar una aproximación razonable para el desempeño de la entidad si:
 - El valor de cualquier trabajo en progreso al final del período de presentación de reporte es inmaterial; y
 - El valor de cualesquiera unidades producidas pero todavía no entregadas al cliente al final del período de presentación de reporte es inmaterial.

Las Juntas tentativamente acordaron aclarar el alcance y la aplicación del párrafo 46 del ED revisado mediante especificar que el ajuste el método de entrada (para los materiales no instalados) propuesto

por el párrafo 46 es asegurar que el método de entrada satisface el objetivo de medición del progreso que se especifica en el párrafo 38 del ED revisado (i.e., describir el desempeño de la entidad).

Las Juntas discutieron la contabilidad para los materiales desechados y las deficiencias, propuesta en el párrafo 45 del ED revisado. Las Juntas tentativamente decidieron enfatizar que, si el método de entrada, tal como los costos incurridos, es usado para medir el progreso, la entidad necesitaría hacer ajustes para medir si algunos de los costos incurridos (e.g., materiales desechados) no contribuyen al progreso contenido en el contrato.

Restricción al reconocimiento de la consideración variable

Consistente con la propuesta contenida en el ED revisado, las Juntas tentativamente decidieron que la entidad debe evaluar si la restricción a la cantidad acumulada de los ingresos ordinarios reconocidos y la cantidad de la consideración a la cual la entidad espera tener derecho es variable. Las Juntas tentativamente acordaron aclarar que esta restricción aplica a los contratos con un precio variable y a los contratos con un precio fijo cuando sea incierto si la entidad tendría derecho a esa consideración luego de satisfacer la obligación de desempeño relacionada. Se mantendrían los indicadores incluidos en el ED revisado en relación con cuándo debe aplicar la restricción (i.e., párrafo 82 del ED revisado), sujeto a mejoramientos y aclaraciones menores.

Las Juntas también tentativamente decidieron aclarar el objetivo de la restricción sobre cuándo se deben reconocer los ingresos ordinarios provenientes de consideración variable. La entidad debe reconocer los ingresos ordinarios cuando se satisfacen las obligaciones de desempeño y hasta la cantidad por la cual la entidad tenga un “nivel alto de certeza” de que no estará sujeta a reversas futuras importantes. La experiencia de la entidad con tipos similares de obligaciones de desempeño respaldaría su valoración en relación con la probabilidad de reversas importantes de ingresos ordinarios. Sin embargo, la entidad no estaría requerida a considerar todos los hechos y circunstancias asociados tanto con el riesgo de que una reversa futura surja de un evento futuro incierto como la magnitud de la reversa si fuera a ocurrir ese evento futuro incierto. Las Juntas no pudieron llegar a acuerdo sobre el nivel de confianza que se necesita para reconocer los ingresos ordinarios, pero las Juntas consideraron que el nivel de confianza necesitaría ser relativamente alto para que la entidad reconozca los ingresos ordinarios por la consideración variable.

Las Juntas tentativamente decidieron aplicar la restricción a la medición del precio de la transacción (i.e., mover la restricción al Paso 3 en el modelo propuesto para los ingresos ordinarios, en oposición al Paso 5 que se propone en el ED revisado). De acuerdo con ello, los ingresos ordinarios provenientes de consideración variable serán restringidos mediante la determinación más que como una restricción separada sobre la cantidad reconocida subsiguientemente a la asignación del precio de la transacción. Las Juntas no anticipan que la ubicación de la restricción afectará la cantidad y oportunidad de los ingresos ordinarios reconocidos. Sin embargo, solicitaron que el personal considere cualesquiera consecuencias no intencionales de este cambio.

Restricción al reconocimiento de la consideración variable - Licencias

Las Juntas tentativamente decidieron eliminar la excepción específica contenida en el ED revisado que restringiría los ingresos provenientes de las licencias de propiedad intelectual cuando los pagos varíen con base en las ventas subsiguientes del cliente (i.e., párrafo 85 del ED revisado). Por consiguiente, todas las licencias de propiedad intelectual confiarían en los principios generales de la restricción sobre los ingresos ordinarios reconocida en los párrafos 81-83 del ED revisado (tal y como fue revisado por las decisiones tentativas de las Juntas en noviembre de 2012).

Las Juntas también discutieron las aclaraciones a los indicadores de que, para los propósitos de la aplicación de la restricción a los contratos cuando la consideración es incierta (i.e., párrafo 82 del ED revisado), la experiencia de la entidad (u otra evidencia) no es predictiva de la cantidad de la consideración a la cual la entidad tendrá derecho. Las Juntas tentativamente decidieron refinar el

indicador contenido en el párrafo 82(a) del ED revisado, que describe algunos factores fuera de la influencia de la entidad que puedan requerir que la entidad restrinja la cantidad acumulada de los ingresos ordinarios reconocidos, para incluir las acciones de terceros, incluyendo los clientes de la entidad. Las Juntas también tentativamente decidieron aclarar, en el estándar final, que cuando la entidad aplique los principios generales de la restricción sobre los ingresos ordinarios reconocida en los párrafos 81-83 del ED revisado (tal y como fue revisado por las decisiones tentativas de la Junta en noviembre de 2012), y está requerida a reconocer una cantidad mínima de ingresos ordinarios basada en su estimado de la cantidad de la consideración a la cual espera tener derecho, esa cantidad mínima puede, en algunos casos, ser cero.

Pérdidas que surgen de obligaciones onerosas contenidas en contratos con los clientes

Las Juntas tentativamente decidieron no incluir los requerimientos de la prueba onerosa para los contratos onerosos con los clientes que estén dentro del alcance del nuevo estándar de ingresos ordinarios. En consecuencia, IASB tentativamente decidió que los requerimientos para los contratos onerosos contenidos en el IAS 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes*, deben aplicar a todos los contratos con los clientes que estén dentro del alcance del estándar de ingresos ordinarios. FASB tentativamente decidió mantener la orientación existente relacionada con el reconocimiento de las pérdidas que surgen de los contratos con los clientes, incluyendo la orientación relacionada con los contratos tipo-construcción y tipo-producción contenidos en el Subtopic 605-35, *Reconocimiento de ingresos ordinarios – Contratos tipo-construcción y contratos tipo-producción*. FASB también señaló que consideraría si realizar un proyecto nuevo para desarrollar nueva orientación para los contratos onerosos. Las Juntas decidieron tentativamente no enmendar los modelos onerosos existentes.

Costos de adquisición del contrato

Las Juntas discutieron la contabilidad para los costos de adquisición del contrato. Las Juntas tentativamente decidieron mantener las propuestas contenidas en el ED revisado que requieren la capitalización de los costos de adquisición del contrato si son incrementales y la entidad espera recuperar los costos. Costos incrementales son los costos que son directamente atribuibles a la obtención de un contrato que no habrían sido incurridos si el contrato no hubiera sido obtenido.

Las Juntas también tentativamente decidieron mantener el expediente práctico que permite el reconocimiento de los costos de adquisición del contrato como un costo del período (en oposición a los costos capitalizados) para los contratos con un período de amortización de un año o menos.

Acuerdos de recompra

Las Juntas consideraron las posibles aclaraciones a la contabilidad propuesta para los acuerdos de recompra contenida en los párrafos IG38-IG8/B38 del ED revisado.

Ciertos contratos proporcionan la venta de un activo a un cliente y simultáneamente le proporcionan a la entidad el derecho u obligación incondicional a recomprar el activo (e.g., una opción de compra o contrato forward) del cliente. En cuanto se relaciona con esos contratos, las Juntas afirmaron los requerimientos incluidos en el ED revisado que requiere la contabilidad del arrendamiento en las circunstancias en las cuales el vendedor acuerda recomprar el activo vendido si el comprador tiene un incentivo económico importante para ejercer su opción de compra. Las Juntas también tentativamente decidieron que la garantía del valor residual proporcionada por el vendedor no impediría el reconocimiento de los ingresos ordinarios.

Consistente con su anterior decisión tentativa sobre el proyecto de arrendamientos, las Juntas aclararon que la transacción de venta y retro-arriendo en la cual el cliente tiene la opción de venta con un precio de recompra que es menor que el precio de venta original y para la cual el cliente tiene un incentivo económico importante para ejercer sería contabilizada como un acuerdo de financiación.

El ED revisado especificó que la presencia de una opción de compra siempre impediría la transferencia del control. Inversamente, la determinación de si el control ha sido transferido en presencia de una opción de venta requiere la valoración de si el cliente tiene un incentivo económico importante para ejercer esa opción. Las Juntas consideraron si esos requerimientos deben ser alineados. Sin embargo, las Juntas afirmaron su propuesta anterior de que el control no haya sido transferido si el vendedor tiene una opción de compra. Las opciones no-importantes no deben afectar la valoración de la transferencia del control para el cliente.

Las Juntas discutieron la aplicación de las propuestas del ED revisado para los contratos en los cuales se vende equipo a un intermediario y subsiguientemente se recompra sujeto a un arrendamiento operacional entre el vendedor original y el cliente del intermediario. Las Juntas consideraron que el ED revisado proporciona suficiente orientación para permitirle a la entidad valorar cuándo se transfiere el control y el resultado contable proveniente de la aplicación del ED revisado. Por consiguiente, no se propusieron cambios a los requerimientos incluidos en el ED revisado. Sin embargo, al determinar si se transfiere el control, la entidad debe considerar las consideraciones principal versus agente contenidas en los párrafos IG16-IG19/B16-B19 del ED revisado.

Las Juntas también aclararon que los costos de procesamiento deben ser excluidos del precio de recompra en la determinación de la cantidad de interés cuando la entidad vende un producto a un fabricante del contrato y recompra el producto como parte de un componente más grande por un precio más alto.

Aplicación de las propuestas a la industria de administración de activos

Las Juntas discutieron los posibles refinamientos al ED revisado para abordar las preocupaciones expresadas por algunos de quienes respondieron acerca de cómo las propuestas aplicarían a la industria de administración de activos. Las Juntas confirmaron que los honorarios por incentivos basados-en-el-desempeño para los administradores de activos estarán sujetos a la restricción a los ingresos ordinarios reconocida a partir de la consideración variable. Como tal, los administradores de activos deben reconocer los ingresos ordinarios cuando las obligaciones de desempeño sean satisfechas solamente hasta la cantidad que la entidad tenga de que con un “nivel alto de certeza” no estará sujeta a reversas futuras importantes.

Las Juntas también confirmaron que los costos de comisión anticipados incurridos por un administrador de activos en un contrato de servicios de distribución estarán sujetos a la orientación que sobre los costos del contrato se incluye en el ED revisado. Como tal, los administradores de activos, en la determinación de los requerimientos apropiados de reconocimiento, deben determinar si esos costos representan costos de adquisición del contrato o costos de cumplimiento del contrato. FASB mantendrá su orientación sobre el costo para los Servicios Financieros – Compañías de inversión incluida en el Subtopic 946-605-25-8.

Aplicación del modelo de ingresos ordinarios a los programas de recompensa de las tarjetas de crédito Actualizado

Las Juntas tentativamente acordaron que el modelo propuesto para los ingresos ordinarios contiene principios suficientes para evaluar y determinar la contabilidad adecuada para los diversos tipos de programas de tarjetas de crédito y tentativamente decidieron no proporcionar orientación o ejemplos adicionales sobre este tema. Sin embargo, para evitar la interpretación estrecha del ejemplo del estándar propuesto relacionado con los programas de lealtad del cliente (Ejemplo 24 en el borrador para discusión pública de noviembre de 2011), las Juntas tentativamente acordaron aclarar que, según el modelo propuesto, las entidades deben evaluar todos los aspectos del contrato que contiene elementos diferentes a un préstamo.

Revelaciones

Las Juntas tentativamente decidieron requerir que las entidades revelen:

- Una desagregación de los ingresos ordinarios para describir cómo la naturaleza, cantidad, oportunidad e incertidumbre de los ingresos ordinarios y de los flujos de efectivo serán afectados por los factores económicos. Para determinar la desagregación apropiada la entidad necesitaría considerar las revelaciones presentadas fuera de los estados financieros, por ejemplo, en boletines de ganancias, reportes anuales o presentaciones a inversionistas, información revisada por la administración para evaluar el desempeño financiero de los segmentos de operación y otros análisis relevantes en los cuales la entidad o sus usuarios evalúen el desempeño o la asignación de recursos. La entidad también estaría requerida a explicar cómo la información desagregada sobre los ingresos ordinarios se correlaciona con la de sus segmentos reportables requerida de acuerdo con el IFRS 8 *Segmentos de Operación*/Topic 280 *Presentación de reportes sobre segmentos* de la FASB Accounting Standards Codification®.
- Información acerca de los cambios en los activos y pasivos del contrato, incluyendo saldos iniciales y de cierre, una explicación de cómo los contratos de la entidad y los términos típicos del pago afectarán los saldos de los contratos de la entidad, una descripción cuantitativa y cualitativa de los cambios importantes en los activos y pasivos del contrato de la entidad (e.g., cambios en los saldos del contrato que surgen de combinaciones de negocios, deterioro de un activo del contrato, ajustes acumulados de puesta al día para los ingresos ordinarios que surjan de un cambio en la medida del progreso, un cambio en el estimado del precio de la transacción o una modificación del contrato y un cambio en la franja de tiempo por un derecho a consideración que se vuelve incondicional o por una obligación de desempeño a ser satisfecha que tenga un efecto material en los saldos del contrato) y la cantidad de los ingresos ordinarios reconocidos en el período relacionados con pasivos del contrato previamente reconocidos. Las entidades también estarían requeridas a revelar los saldos inicial y de cierre para las cuentas por cobrar comerciales a menos que esos saldos se presenten o revelen por separado en los estados financieros. Esos requerimientos sustituyen el requerimiento del ED revisado para conciliar los saldos inicial y de cierre de los activos y pasivos del contrato.
- Ingresos ordinarios reconocidos en el período que surjan de cantidades asignadas a obligaciones de desempeño satisfechas (o parcialmente satisfechas) en períodos anteriores.
- Información relacionada con las obligaciones de desempeño que permanezcan, tal y como se describe en el párrafo 119 del ED revisado. Las Juntas también proponen que la entidad estaría requerida a revelar la cantidad del precio de la transacción asignado a cualesquiera obligaciones de desempeño que permanezcan y que no estén sujetas a reversa importante de los ingresos ordinarios, así como también discusión narrativa acerca de la consideración variable importante que no fue incluida en la revelación de las obligaciones de desempeño que permanezcan. Las Juntas aclararon que las renovaciones que no representen derechos materiales no se incluirían en la revelación de las obligaciones de desempeño que permanezcan y que a la entidad no le sería impedido que incluya en sus revelaciones las obligaciones de desempeño que permanezcan por los contratos con una duración original de menos de un año.
- Información acerca de los costos para obtener o cumplir un contrato, incluyendo los saldos de cierre de los costos del contrato capitalizados, por categoría principal de activo, la cantidad de la amortización reconocida en el período, el método usado para determinar la amortización por cada período de presentación de reporte y los supuestos usados en la capitalización de los costos del contrato. Esos requerimientos reemplazan el requerimiento del ED revisado para conciliar los saldos inicial y de cierre de los costos del contrato.
- Información acerca de las obligaciones de desempeño tal como los tipos de bienes o servicios, términos de pago importantes, oportunidad típica de la satisfacción de las obligaciones y otras determinaciones, tal y como se esboza en el párrafo 118 del ED revisado.
- 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, así como también cómo la entidad determina la cantidad mínima de ingresos ordinarios que no está sujeta a la restricción de la consideración variable.

- Información acerca de los expedientes prácticos usados en las elecciones de política de la entidad relacionadas con el valor del dinero en el tiempo y los costos para obtener o cumplir un contrato.

Las Juntas tentativamente decidieron eliminar los requerimientos propuestos de revelación incluidos en el ED revisado para las obligaciones de desempeño onerosas.

Las Juntas mantuvieron sus respectivos requerimientos existentes de revelación intermedia contenidos en el IAS 34 *Información financiera intermedia/ Topic 270 Presentación de reportes intermedios* de la FASB Accounting Standards Codification®. Las Juntas divergieron con relación a los nuevos requerimientos de revelación intermedia incrementales. IASB tentativamente decidió que las revelaciones intermedias adicionales estarían limitadas a la desagregación de los ingresos ordinarios tal y como se discutió arriba. Sin embargo, FASB tentativamente decidió que las revelaciones intermedias deben incluir muchas de las revelaciones cuantitativas requeridas en los estados financieros anuales, incluyendo desagregación de los ingresos ordinarios, saldos de activos y pasivos del contrato y obligaciones de desempeño que permanezcan.

Transición y fecha efectiva

Las Juntas tentativamente decidieron que a la entidad se le permite ya sea aplicar retrospectivamente el estándar final (incluyendo los expedientes prácticos opcionales contenidos en el párrafo 133/C3(a), (b) y (d)) o elegir el método alternativo de transición que requiere que la entidad:

- Aplique el estándar final a todos los contratos no completados bajo el legado IFRS/US GAAP a la fecha de la aplicación inicial;
- Reconocer el efecto acumulado de la aplicación del estándar final como un ajuste al saldo de apertura de ganancias retenidas en la fecha efectiva; y
- Revelar el impacto del estado financiero, por elemento de línea, de la aplicación del estándar final más que la orientación heredada de los ingresos ordinarios en el período en que se adopte el estándar.

Las Juntas tentativamente decidieron que el estándar final será efectivo para los períodos anuales que comiencen en o después del 1 enero 2017. No se permitirá la aplicación temprana.

Convergencia

IASB y FASB han llegado a las mismas decisiones tentativas sobre el proyecto de reconocimiento de los ingresos ordinarios con la excepción de los requerimientos intermedios de revelación tal y como se esbozó arriba. Pueden continuar existiendo diferencias en la extensión en que la orientación sobre el reconocimiento de los ingresos ordinarios requiera la referencia a otros estándares.

Pasos siguientes

Las Juntas han completado sus nuevas deliberaciones importantes sobre el ED revisado. IASB también consideró el análisis de su debido proceso realizado hasta la fecha. IASB observó que en las próximas semanas FASB completará el análisis de su debido proceso; sin embargo, ambas Juntas aprobarán y emitirán el estándar final al mismo tiempo.

Resumen de las propuestas contenidas en el borrador para discusión pública revisado

Lo que sigue representa un resumen de las propuestas incluidas en el ED y las decisiones tentativas de las Juntas antes de las nuevas deliberaciones realizadas en julio de 2012.

Combinación de contratos

Los contratos que estén interrelacionados se deben combinar, si se participa en ellos al mismo tiempo y generalmente con la misma parte (o parte relacionada) y si se satisface uno o más de los siguientes criterios: (1) los contratos fueron negociados como un paquete con un solo objetivo comercial, (2) la cantidad de la consideración contenida en un contrato depende de otro contrato, o (3) los bienes y servicios contenidos en los contratos están interrelacionados en términos de diseño, tecnología o función. El único indicador que no se traslada desde el ED es que "los contratos sean desempeñados ya sea concurrente o consecutivamente" dado que las Juntas sienten que aplicar este indicador podría resultar en que la entidad combine perpetuamente los contratos cuando la entidad participe en una serie de contratos independientes con los clientes.

Identificación de las obligaciones de desempeño independientes

Si la entidad promete en un contrato transferirle al cliente más de un bien o servicio, la entidad contabilizaría cada bien o servicio prometido como una obligación de desempeño independiente solamente si es distinto. Si un bien o servicio no es distinto, la entidad combinaría ese bien o servicio con otros bienes o servicios prometidos hasta que la entidad identifique un paquete de bienes o servicios que sea distinto. En algunos casos, ello resultaría en que la entidad contabilice todos los bienes o servicios prometidos, contenidos en un contrato, como una sola obligación de desempeño.

Un bien o servicio es distinto si se satisface cualquiera de los siguientes criterios:

- la entidad regularmente vende el bien o servicio por separado, o
- el cliente puede beneficiarse del bien o servicio ya sea por sí mismo o junto con recursos que estén fácilmente disponibles para el cliente.

No obstante esos criterios, un bien o servicio contenido en un paquete de bienes o servicios prometidos no es distinto y por consiguiente la entidad contabilizaría el paquete de bienes o servicios como una sola obligación de desempeño si se satisfacen ambos de los siguientes criterios:

- a) los bienes o servicios contenidos en el paquete están altamente interrelacionados y transferirlos al cliente requiere que la entidad también proporcione un servicio importante de integración de los bienes o servicios en el(os) elemento(s) combinado(s) que el cliente haya contratado; y
- b) el paquete de bienes o servicios es modificado o personalizado, de manera importante, con el fin de cumplir el contrato.

Los recursos que estén fácilmente disponibles para el cliente incluyen los recursos obtenidos por el cliente a partir de transacciones o eventos previos, los bienes o servicios que el cliente ya ha recibido según el contrato, y los bienes o servicios que el cliente podría comprar por separado a la entidad o a otra entidad.

Reconocimiento de ingresos ordinarios

Venta de servicios

Las Juntas tentativamente decidieron tener orientación independiente (separada) para la venta de bienes y servicios porque las Juntas estuvieron de acuerdo con que la orientación sobre la transferencia continua del control debe ser diferente para la venta de bienes y para la venta de servicios. La entidad

reconocería ingresos ordinarios por la venta de un servicio si la entidad determina que la obligación de desempeño se satisface continuamente. La obligación de desempeño sería satisfecha continuamente si:

- a) el desempeño de la entidad crea o mejora el activo que el cliente controla, haciéndolo cuando el activo está siendo creado o mejorado (e.g., control del trabajo en proceso), o
- b) el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad (e.g., equipo altamente especializado) y al menos se satisface una de las condiciones siguientes:
 - (i) el cliente simultáneamente recibe y consume el beneficio en la medida en que la entidad realiza cada tarea (e.g., procesamiento de transacciones);
 - (ii) otra entidad no necesitaría volver a desempeñar la(s) tarea(s) desempeñada(s) hasta la fecha si esa otra entidad fuera a cumplir totalmente la obligación restante para con el cliente (e.g., envío de activos de una localización a otra); o
 - (iii) la entidad tiene el derecho al pago por el desempeño hasta la fecha aún si el cliente podría cancelar el contrato por conveniencia (la compensación por el desempeño hasta la fecha incluye los pagos por la recuperación de los costos de la entidad más un razonable margen de utilidad, más que compensación por la pérdida potencial de utilidad que la entidad tenga si el cliente cancela el contrato).

La entidad tiene entonces que seleccionar el método para medir el progreso hacia la satisfacción completa de esa obligación de desempeño. La orientación contenida en el ED será incluida en el estándar final así como también el énfasis de que el objetivo de la medición del progreso es describir fielmente el desempeño de la entidad y aclarar las descripciones del resultado y de los insumos de los métodos.

Las Juntas discutieron la medición del progreso para los materiales no instalados. Por ejemplo, un contratista participa en un contrato para construir una planta de energía para un cliente y el contrato especifica la turbina que la entidad tiene que conseguir e instalar en la planta. El contrato es una sola obligación de desempeño. Al final del período de presentación de reporte, la entidad ha entregado la turbina en el sitio y el cliente ha obtenido el control de ella. La instalación de la turbina se espera que comience en el siguiente período de presentación de reporte. La Junta tentativamente decidió que la entidad debe medir el progreso mediante reconocer los ingresos ordinarios por la transferencia de esos bienes haciéndolo a una cantidad igual a los costos de los bienes transferidos.

Venta de bienes

La entidad debe reconocer los ingresos ordinarios cuando el cliente obtenga el control del bien. Los siguientes cambios se realizarán a las propuestas contenidas en el ED de junio de 2010: (1) describir el control en lugar de definirlo, (2) agregar 'riesgos y recompensas de la propiedad' como un indicador de control, y (3) eliminar 'el diseño o función del bien o servicio es específico del cliente' como un indicador de control.

Garantías

Las garantías cuyo precio es fijado por separado y son vendidas por la entidad serían tratadas como una obligación de desempeño independiente (separada) y los ingresos ordinarios serían asignados al servicio de garantía. De otra manera, la entidad debe contabilizar la garantía como una obligación de garantía (causar el costo) a menos que la garantía le proporcione al cliente un servicio adicional al aseguramiento de que el elemento entregado es tal y como se especificó en el contrato.

Costos de adquisición del contrato

Los costos incrementales que se espere sean recuperados deben ser capitalizados. Costos incrementales son los costos que son directamente atribuibles a la obtención del contrato y que no habrían sido incurridos si el contrato no hubiese sido obtenido. Los costos serían evaluados a nivel del contrato individual y los costos incrementales no incluirían los costos que sean incrementales en el intento de obtener un contrato (e.g., costos de viaje).

Las Juntas tentativamente decidieron, sin embargo, como expediente práctico, permitir el reconocimiento de los costos del contrato como un costo del período (en oposición a costos capitalizados) para los contratos con una duración esperada de un año o menos.

Los costos de adquisición del contrato capitalizados deben ser amortizados sobre una base sistemática consistente con el patrón de transferencia de los bienes o servicios con los cuales se relacione el activo, los cuales pueden incluir bienes o servicios más allá de los prometidos en el contrato inicial (e.g., períodos de renovación). Las Juntas respaldaron solamente permitir que la entidad mire más allá del período inicial del contrato si la entidad ha demostrado que tiene suficiente experiencia histórica que señale que el contrato será renovado con el mismo cliente.

La pérdida por deterioro se debe reconocer en la extensión en que el valor en libros de los costos de adquisición del contrato capitalizados exceda la cantidad recuperable. La cantidad recuperable es:

- la cantidad de consideración que la entidad espera recibir a cambio por el bien o servicio con el cual el activo se relaciona, menos
- los costos que se relacionen directamente con proveer los bienes o servicios.

La cantidad de la consideración sería el total del precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño según el modelo propuesto. Las Juntas le solicitaron al personal que prepare orientación adicional sobre la asignación de la pérdida por deterioro a los activos sujetos a la pérdida por deterioro. IASB tentativamente decidió que la reversa subsiguiente de la pérdida por deterioro (y el incremento en el valor en libros de los costos de adquisición capitalizados, hasta su cantidad recuperable) debe ser reconocida si ha habido un cambio en los estimados usados para determinar la cantidad recuperable de los activos desde que se reconoció la última pérdida por deterioro. Sin embargo, FASB tentativamente decidió no permitir la reversa de la pérdida por deterioro, lo cual es consistente con los US GAAP.

Fractura

La fractura se refiere a los casos en que los clientes no ejercen todos sus derechos contractuales a los bienes o servicios (e.g., tarjetas de regalo no redimidas). Si la entidad puede razonablemente estimar la cantidad de la fractura esperada, la entidad debe reconocer como ingreso ordinario los efectos de la fractura esperada, haciéndolo en proporción al patrón de los derechos ejercidos por el cliente. De otra manera, cuando sea remota la probabilidad de que el cliente ejerza sus derechos restantes, la entidad debe reconocer los efectos de la fractura esperada.

Contratos onerosos

La pérdida del contrato tiene que ser reconocida en la extensión en que los costos más bajos de liquidar la obligación de desempeño excedan la cantidad del precio de la transacción asignado a esa obligación de desempeño. El alcance de la orientación onerosa estaría limitado a los contratos con obligaciones de desempeño que se satisfagan durante un período mayor a un año. Los costos usados en la aplicación de la prueba onerosa y en la medición del pasivo oneroso serían el más bajo de (a) los costos directos para satisfacer la obligación de desempeño o (b) la cantidad que la entidad tendría que pagar para salir de la obligación de desempeño si según el contrato a la entidad se le permite hacerlo para que lo haga otro de manera diferente a transferir los bienes o servicios prometidos.

Modificaciones del contrato

Si la modificación de un contrato resulta solamente en la adición de una(s) obligación(es) de desempeño separada(s) a un precio que sea proporcional con la obligación de desempeño adicional, la entidad debe contabilizar la modificación del contrato como un contrato separado. De otra manera, la entidad debe volver a evaluar la obligación de desempeño y reasignar el precio de la transacción a cada obligación de desempeño separada.

Cobrabilidad

Las Juntas tentativamente decidieron que la capacidad del cliente para pagar la cantidad prometida de la consideración no debe afectar si el contrato existe y no debe afectar si la entidad reconoce ingresos ordinarios a partir de la transferencia del bien o servicio.

Las Juntas tentativamente decidieron reconocer el ingreso ordinario a la cantidad bruta (i.e., la cantidad contractual especificada) considerando por separado el riesgo de crédito. La entidad presentaría el elemento de línea del ingreso ordinario bruto y un elemento de línea separado adyacente al elemento de línea del ingreso ordinario por el estimado inicial de las pérdidas esperadas relacionadas con la cobrabilidad e incluiría en ese mismo elemento de línea cualesquiera ajustes subsiguientes debidos a los cambios en ese estimado.

Valor del dinero en el tiempo

Las Juntas reafirmaron la propuesta del borrador para discusión pública de que la entidad ajustaría por el valor del dinero en el tiempo si el contrato incluye un componente financiación que sea importante o material para el contrato. Las Juntas acordaron proporcionar orientación para aclarar que en la determinación de si el componente financiación es importante o material, la entidad consideraría si: (1) hay una diferencia importante de tiempo entre la transferencia y el pago, (2) la tasa de interés del contrato (sea explícita o implícita) es importante, y (3) la cantidad de la consideración habría sido sustancialmente diferente si el pago hubiera ocurrido con la transferencia. Adicionalmente, las Juntas tentativamente decidieron permitir un expediente práctico de manera que la entidad no estaría requerida a considerar el valor del dinero en el tiempo cuando el período entre el pago y la transferencia sea menor a un año.

Determinación del precio de la transacción: consideración de la incertidumbre

Las Juntas tentativamente decidieron que la entidad generalmente determinaría el precio de la transacción usando la técnica del valor esperado. Al aplicar la técnica del valor esperado, la entidad no estaría requerida a identificar todos los escenarios posibles. Si la entidad no tiene la información para usar la técnica del valor esperado o la distribución de los resultados posibles es tal que el uso de la técnica del valor esperado no proporcionaría un estimado razonable del precio de la transacción (e.g., resultados binarios), la entidad determinaría el precio de la transacción usando la técnica del mejor estimado. Esto dependería de qué método la entidad espera prediga de mejor manera la cantidad de la consideración a la cual tendrá derecho. A través de todo el contrato se necesitaría aplicar consistentemente un método.

Asignación del precio de la transacción

Las Juntas tentativamente decidieron que la entidad debe asignar a cada obligación de desempeño separada la cantidad de la consideración que la entidad espera recibir a cambio por satisfacer esa obligación de desempeño. La entidad asignaría el precio de la transacción sobre la base del precio de venta independiente relativo. Las Juntas tentativamente decidieron que en las circunstancias cuando la obligación de desempeño sea variable (e.g., acuerdos de licencia de software), sería apropiado el uso del método del valor residual.

Reconocimiento de ingresos ordinarios

Las Juntas tentativamente decidieron que cuando la entidad satisface la obligación de desempeño, la entidad debe reconocer los ingresos ordinarios a la cantidad asignada a esa obligación de desempeño a menos que la cantidad no esté 'razonablemente asegurada' a ser recibida. La entidad estaría razonablemente asegurada a tener derecho a la cantidad de la consideración asignada para satisfacer las obligaciones de desempeño solamente si se satisfacen ambos de los criterios siguientes:

- a) la entidad tiene experiencia con tipos similares de obligaciones de desempeño (o tiene otra evidencia tal como acceso a la experiencia de otras entidades); y

- b) la experiencia de la entidad (o la otra evidencia) es predictiva de la cantidad de la consideración a la cual la entidad tendría derecho a cambio por satisfacer esas obligaciones de desempeño.

Asignación de los cambios subsiguientes en el precio de la transacción

Las Juntas tentativamente decidieron que la entidad asignaría, a las obligaciones de desempeño contenidas en el contrato, los cambios en el precio de la transacción haciéndolo con base en el precio de venta independiente relativo. Sin embargo, cuando el precio de la transacción incluya una cantidad de consideración que sea contingente de un evento o circunstancia futuro, la entidad debe asignar esa cantidad contingente y los cambios subsiguientes a la cantidad totalmente a un bien o servicio distinto si se satisfacen ambas de las condiciones siguientes:

- los términos del pago contingente del bien o servicio distinto se relacionan específicamente con los esfuerzos de la entidad para satisfacer esa obligación de desempeño o un resultado específico a partir de satisfacer esa obligación de desempeño separada; y
- La cantidad asignada (incluyendo el cambio en el precio de la transacción) a esa obligación particular de desempeño es razonable en relación con todas las obligaciones de desempeño y los términos del pago (incluyendo los otros pagos contingentes potenciales) contenidos en el contrato.

Licencias y derechos para usar activos intangibles

Las Juntas tentativamente decidieron que el estándar final no debe distinguir entre los tipos de licencias (exclusivas y no exclusivas). Las Juntas tentativamente decidieron que en un contrato en el cual la entidad le otorgue licencia a un cliente, el activo prometido es la licencia y la promesa de otorgar esa licencia representa una sola obligación de desempeño que la entidad satisface cuando es capaz de usarla y beneficiarse de la licencia.

Costos de cumplimiento

Las Juntas tentativamente decidieron mantener el alcance del ED existente en relación con la orientación sobre el costo del cumplimiento, más que abordar de manera comprensiva esos tipos de costos.

Las Juntas tentativamente decidieron que en la contabilidad de los costos de cumplir un contrato la entidad primero aplicaría los requerimientos de los otros estándares aplicables (e.g., inventario, PP&E, o activos intangibles). Si la entidad incurre en costos para cumplir un contrato y esos costos no están dentro del alcance de otro estándar, la entidad reconocería el activo que surge de los costos de cumplimiento si se satisfacen todas las condiciones siguientes: a) los costos se relacionan directamente con el contrato; b) los costos generan o mejoran recursos de la entidad que serán usados en satisfacer obligaciones de desempeño en el futuro, y c) se espera que los costos sean recuperados (e.g., los costos de cantidades anormales de materiales desechados, mano de obra y otros productos que no se consideraron en el precio del contrato deben ser reconocidos como gasto cuando se incurre en ellos).

Las Juntas tentativamente decidieron que los “costos relacionados directamente con el contrato” incluyen los costos de cumplimiento anteriores al contrato que se relacionan directamente con un contrato anticipado específico. Los costos de cumplimiento anteriores al contrato son costos en los cuales la entidad incurre antes de obtener el contrato, tales como los costos de movilización, ingeniería y diseño, arquitectura u otros costos de cumplimiento incurridos con base en los compromisos u otras señales de interés en la negociación de un contrato.

Las Juntas tentativamente decidieron, sin embargo, permitir el reconocimiento como costo del período (en oposición a los costos capitalizados) de los costos de cumplimiento del contrato, para los contratos con una duración esperada de un año o menos.

Los costos capitalizados de cumplimiento del contrato deben ser amortizados sobre una base sistemática consistente con el patrón de la transferencia de los bienes o servicios con los cuales se relaciona el activo, los cuales pueden incluir bienes o servicios más allá de los prometidos en el contrato inicial (e.g., períodos de renovación). Las Juntas respaldaron solamente permitir que la entidad mire prospectivamente más allá del período inicial del contrato si la entidad ha demostrado que tiene suficiente experiencia histórica que señale que el contrato será renovado con el mismo cliente.

La pérdida por deterioro se debe reconocer en la extensión en que el valor razonable de los costos capitalizados de cumplimiento del contrato exceda la cantidad recuperable. La cantidad recuperable es:

- la cantidad de la consideración restante a la cual la entidad espera tener derecho a cambio por el bien o servicio con el cual se relaciona el activo, menos
- los costos que se relacionan directamente con proveer esos bienes o servicios.

La cantidad de la consideración sería el precio total de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño según el modelo propuesto. Las Juntas le solicitaron al personal preparar orientación adicional sobre la asignación de la pérdida por deterioro a los activos sujetos a la prueba por deterioro. IASB tentativamente decidió que la subsiguiente reversa de una pérdida por deterioro (y el incremento, hasta su cantidad recuperable, en el valor en libros de los costos de cumplimiento capitalizados) debe ser reconocida si ha habido un cambio en los estimados usados para determinar la cantidad recuperable del activo desde que se reconoció la última pérdida por deterioro. Sin embargo, FASB tentativamente decidió no permitir la reversa de la pérdida por deterioro, lo cual es consistente con los US GAAP.

Acuerdos de compra y recompra – Opciones de venta

Las Juntas tentativamente decidieron que si un cliente tiene el derecho incondicional a requerir que la entidad recompre el activo (la opción de venta) y el precio de recompra está por debajo del precio de venta inicial y el cliente obtiene el control del activo, el acuerdo de venta y recompra sería contabilizado como un arrendamiento. Sin embargo, las Juntas les solicitaron al personal que revisen la redacción incluyendo referencia al factor tiempo y aclaren que debe haber un incentivo económico importante para que el cliente devuelva el activo. En tales circunstancias, el estándar de ingresos ordinarios requeriría que la entidad aplique el estándar de arrendamiento. Las Juntas señalaron que el modelo de arrendamiento aplicaría aún cuando los productos/servicios (tales como activos intangibles) estarían fuera del alcance del estándar de arrendamiento. Las Juntas tentativamente decidieron que cuando el precio de recompra sea al precio de venta original, la opción de venta sería contabilizada como una venta con un derecho de retorno.

Costos de producción según programas de producción de largo plazo

Las Juntas tentativamente decidieron que la contabilidad de los costos de los productos fabricados para entrega según programas de producción de largo plazo (transferidos al cliente en un punto en el tiempo) no estarían dentro del alcance del proyecto de reconocimiento de ingresos ordinarios dado que esos costos se relacionan con la contabilidad de los inventarios y de los activos intangibles. Las Juntas señalaron que este problema puede ser abordado como parte de un proyecto separado.

Revelaciones anuales

Las Juntas tentativamente decidieron mantener las revelaciones propuestas en los párrafos 69-83 del ED, sujetas a las siguientes aclaraciones y cambios:

En la desagregación de los ingresos ordinarios, el estándar final debe:

- incluir ejemplos adicionales de categorías potenciales (e.g., duración del contrato, oportunidad de la transferencia y canales de venta) a desagregar pero no debe prescribir cómo la entidad debe desagregar los ingresos ordinarios
- requerir que la entidad use varias categorías para desagregar los ingresos ordinarios si ello es necesario para satisfacer los objetivos de desagregación señalados en el ED
- no requerir que la entidad desagregue cualquier pérdida por deterioro esperada

- permitir que la entidad desagregue los ingresos ordinarios ya sea en la cara del estado de ingresos comprensivos o en las notas a los estados financieros.

En la presentación de los activos y pasivos del contrato, el estándar final debe:

- requerir la presentación de los activos del contrato netos y de los pasivos del contrato netos como elementos de línea separados en el estado de posición financiera
- permitir proporcionar detalle adicional sobre los activos y cuentas por cobrar del contrato ya sea en la cara de los estados financieros o en las notas
- permitir el uso de etiquetas diferentes a 'activo del contrato' o 'pasivo del contrato' en el estado de posición financiera cuando se describen esos saldos, asumiendo que hay disponible información suficiente para que los usuarios distingan entre los derechos condicionales e incondicionales a considerar
- requerir la conciliación de los activos del contrato y los pasivos del contrato durante el período.

En relación con las restantes obligaciones de desempeño a final del período, el estándar final debe:

- requerir el análisis de maduración de las restantes obligaciones de desempeño derivadas de los contratos con una duración original esperada de más de un año, con base en el precio de la transacción determinado según el modelo propuesto.

En relación con los activos derivados de los costos de adquisición y de cumplimiento, el estándar final debe:

- requerir la conciliación del valor en libros del activo que surge de los costos para adquirir o cumplir el contrato con el cliente, por clasificación mayor, al inicio y al final del período, junto con la revelación separada de adiciones, amortización, deterioros y pérdidas por deterioro reversadas.

Revelaciones intermedias

Las Juntas tentativamente decidieron que en los estados financieros intermedios la entidad debe aplicar revelaciones específicas del reconocimiento de los ingresos ordinarios. Las Juntas tentativamente decidieron requerir la revelación de la siguiente información en los estados financieros intermedios:

- una desagregación de los ingresos ordinarios;
- una conciliación tabular de los movimientos contenidos en el saldo agregado de los activos del contrato y de los pasivos del contrato para el actual período de presentación de reporte;
- un análisis de las obligaciones de desempeño restantes;
- información sobre las obligaciones de desempeño onerosas y una conciliación tabular de los movimientos contenidos en el correspondiente pasivo oneroso para el actual período de presentación de reporte; y
- una conciliación tabular de los movimientos de los activos reconocidos a partir de los costos para obtener o cumplir el contrato con el cliente.

La entidad aplicaría el principio de revelación contenido en el IAS 34 (IFRS) o en el Topic 270 (US GAAP) para determinar si cualquiera de las otras revelaciones propuestas en el ED revisado se deben incluir en los estados financieros intermedios de la entidad.

El efecto del modelo propuesto en las telecomunicaciones y otras industrias

Las Juntas tentativamente decidieron que el modelo propuesto no debe ser revisado para abordar algunas de las preocupaciones expresadas por quienes pertenecen a la industria de telecomunicaciones (y otras industrias con preocupaciones similares) – con particular referencia al techo de ingresos ordinarios contingentes.

Requerimientos de transición

Las Juntas tentativamente decidieron que la entidad aplicaría el estándar de ingresos ordinarios sobre una base retrospectiva ya sea a través de la aplicación retrospectiva plena o la adopción de la aplicación retrospectiva sujeta a los siguientes alivios:

- no re-emitir los contratos que comiencen y terminen dentro del mismo período anual de presentación de reporte y los que fueron completados antes de la fecha de la aplicación inicial;
- usar el precio final de transacción para los contratos con consideración variable que fueron completados antes de la fecha de la aplicación inicial;
- no requerir que la prueba onerosa sea realizada antes de la fecha de la aplicación inicial a menos que un pasivo por contrato oneroso hubiera sido reconocido previamente;
- no requerir la revelación, para períodos anteriores, de la cantidad del precio de la transacción asignada a las obligaciones de desempeño restantes y una explicación de cuándo la entidad espera reconocer como ingresos ordinarios esa cantidad.

Las Juntas tentativamente decidieron que si la entidad adopta retrospectivamente el estándar sujeta a cualquiera de los anteriores alivios, estaría requerida a señalar:

- a) cuáles alivios han sido empleados por la entidad, y
- b) una valoración cualitativa del efecto probable de la aplicación de esos alivios.

Fecha efectiva y aplicación temprana

Las Juntas tentativamente decidieron que la fecha efectiva del estándar propuesto no sería anterior a la de los períodos anuales que comiencen en o después del 1 enero 2015.

FASB tentativamente decidió que no se permitiría la adopción temprana del estándar propuesto, mientras que IASB tentativamente decidió permitir la adopción temprana del estándar propuesto.

IASB tentativamente decidió que a quienes adopten por primera vez los IFRS se les permitiría aplicar tempranamente el estándar de reconocimiento de ingresos ordinarios.

Alivios para quienes adoptan por primera vez los IFRS

IASB tentativamente decidió proporcionar, para quienes adopten por primera vez los IFRS, el mismo alivio proporcionado a los otros preparadores. Por consiguiente, quienes adopten por primera vez los IFRS aplicarían el estándar de reconocimiento de ingresos ordinarios sobre una base retrospectiva ya sea mediante la adopción de la aplicación retrospectiva plena o la adopción de la adopción retrospectiva sujeta a los siguientes alivios:

- no requerir la re-emisión de los contratos que comiencen y terminen dentro del mismo período anual de presentación de reporte;
- usar el precio final de transacción para los contratos con consideración variable que fueron completados antes de la fecha de la aplicación inicial; y
- no requerir la revelación, para períodos anteriores, de la cantidad del precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño restantes y una explicación de cuándo la entidad espera reconocer como ingresos ordinarios esa cantidad.

Pensando en el futuro

- Las entidades no deben asumir que su actual política de reconocimiento de ingresos ordinarios necesariamente será consistente con el modelo propuesto. Basar el reconocimiento de los ingresos ordinarios en el concepto de control, más que en la distinción existente entre bienes y servicios, puede representar un cambio importante para algunas entidades y se necesitará cuidado para determinar cómo el nuevo enfoque se aplicaría a sus circunstancias. En muchos casos, esto

requerirá una cantidad importante de juicio tal como determinar si existirán múltiples obligaciones de desempeño y si se satisfacen esas obligaciones de desempeño.

- Si bien algunas entidades pueden encontrar que el impacto de las nuevas propuestas es pequeño, para otras el impacto puede ser muy importante. Por ejemplo:
 - es posible que un solo contrato incluirá tanto elementos dentro del alcance de las propuestas como elementos que estén fuera de su alcance. Será necesario separar esos elementos a fin de contabilizar cada uno de ellos según la orientación aplicable.
 - algunas entidades que actualmente aplican el modelo del porcentaje de terminación pueden en lugar de ello estar requeridas a reconocer los ingresos ordinarios en un punto posterior a la entrega al cliente. Se necesitará un centro particular de atención en las entidades que actualmente aplican la contabilidad del porcentaje de terminación pero el cliente ni tiene la posición física de, ni el título legal a, cualquier trabajo en progreso.
 - las entidades con contratos de elementos múltiples pueden encontrar que los elementos que actualmente se des-empaquetan no corresponden a bienes y servicios distintos según el modelo propuesto. Esto afectará, y puede demorar, la oportunidad del reconocimiento de los ingresos ordinarios.
 - las nuevas reglas propuestas sobre la asignación de los ingresos ordinarios entre las obligaciones de desempeño pueden resultar en un perfil diferente del reconocimiento de los ingresos ordinarios para algunas entidades, y también puede afectar la rentabilidad relativa de los diferentes elementos de un contrato.
 - algunas entidades que previamente no hayan diferido los ingresos ordinarios para las obligaciones de garantía cuyo precio se fija por separado pueden encontrar que se requiere ese diferir.
- Las fuerzas de venta y los analistas pueden necesitar ser educados sobre los aspectos clave del reconocimiento de los ingresos ordinarios.
- Las entidades pueden necesitar considerar la oportunidad y la manera de la compensación de la fuerza de ventas, haciéndolo con base en los cambios en la manera como se reconocen los ingresos ordinarios.
- Las entidades deben considerar el efecto que cualquier perfil revisado del reconocimiento de los ingresos ordinarios y de la utilidad según el modelo propuesto pueden tener en los acuerdos de pago de deuda existentes.
- Se pueden requerir cambios al sistema de tecnología de la información para rastrear las obligaciones de desempeño y capturar la información necesaria para cumplir con las revelaciones propuestas.

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés de **IFRS Project Insights – Revenue Recognition – 31 May 2013**, publicado por Deloitte Touche Totmatsu Limited – 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 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. www.deloitte.com/about.

Limitación de responsabilidad

Esta publicación contiene exclusivamente información de carácter general, y Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Deloitte Global Services Limited, Deloitte Global Services Holdings Limited, la Verein Deloitte Touche Tohmatsu, así como sus firmas miembro y las empresas asociadas de las firmas mencionadas (conjuntamente, la "Red Deloitte"), no pretenden, por medio de esta publicación, prestar servicios o asesoramiento en materia contable, de negocios, financiera, de inversiones, legal, fiscal u otro tipo de servicio o asesoramiento profesional. Esta publicación no podrá sustituir a dicho asesoramiento o servicios profesionales, ni será utilizada como base para tomar decisiones o adoptar medidas que puedan afectar a su situación financiera o a su negocio. Antes de tomar cualquier decisión o adoptar cualquier medida que pueda afectar a su situación financiera o a su negocio, debe consultar con un asesor profesional cualificado. Ninguna entidad de la Red Deloitte se hace responsable de las pérdidas sufridas por cualquier persona que actúe basándose en esta publicación.

© 2013 Deloitte Touche Tohmatsu.
Todos los derechos reservados.