

IFRS Project Insights

Reconocimiento de ingresos ordinarios

20 Octubre 2011

IASB y FASB 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)].

En enero 2011, las Juntas iniciaron sus nuevas deliberaciones sobre las propuestas contenidas en el ED.

Decisiones tentativas alcanzadas durante las nuevas deliberaciones

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

La entidad contabilizaría como una obligación de desempeño el paquete de bienes o servicios si la entidad presta el servicio de integrar esos bienes o servicios en un solo elemento que la entidad le proporcione al cliente (e.g., proporcionar materiales y servicios para construir una edificación). Si no se satisface este criterio, la entidad contabilizaría el bien o servicio prometido, o el paquete de bienes o servicios, como una obligación de desempeño independiente si:

- el bien o servicio tiene una función distinta, y
- el patrón de la transferencia del bien o servicio es diferente del patrón de la transferencia de los otros bienes o servicios prometidos en el contrato.

Un bien o servicio tiene una función distinta si:

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

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 recibe 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 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: (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. No hubo un punto de vista claro respecto de si al determinar si la garantía es un servicio la entidad que no vende una garantía cuyo precio es fijado por separado deba mirar las garantías por terceros. Las Juntas le solicitaron al personal que desarrollen orientación para la implementación la cual será discutida en una reunión futura.

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, 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 excede 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 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 entidad realizaría la prueba onerosa a nivel del contrato (i.e., las obligaciones de desempeño que permanecen en el contrato). Esto representa un cambio en relación con la propuesta contenida en el ED que habría requerido la aplicación de la prueba onerosa a nivel de la obligación de desempeño potencialmente dando origen a una pérdida del día uno.

Las Juntas discutieron si la entidad debe reconocer el pasivo oneroso a nivel del contrato o en una unidad de cuenta más alta (e.g., portafolio de contratos) a partir del ingreso en un contrato cuyo precio es fijado a pérdida con la expectativa de obtener futuros contratos rentables (a menudo referida como 'conduciente a pérdida'). Las juntas tentativamente decidieron que no se debe dar una excepción para los contratos que conducen a pérdida y que por consiguiente la prueba onerosa debe ser aplicada a nivel de contrato.

En mayo, las Juntas tentativamente decidieron limitar el alcance de la prueba del contrato oneroso a los contratos de servicio de largo plazo. La definición de largo plazo se discutirá en una reunión futura. La entidad estaría requerida a separar los bienes y los servicios de largo plazo de un contrato individual y aplicar la prueba del contrato oneroso a los servicios de largo plazo usando el precio de transacción asignado.

Las Juntas también tentativamente decidieron modificar la prueba onerosa de manera que cuando más de un contrato sea satisfecho al mismo tiempo por un solo acto, la entidad reconocería el pasivo oneroso solamente cuando esos contratos se espere (colectivamente) que sean onerosos. Por ejemplo, los contratos con clientes individuales por tiquetes de aerolínea y eventos de entretenimiento no estarían sujetos a la prueba del contrato oneroso.

Las Juntas tentativamente decidieron que para los propósitos de (a) determinar si un contrato es oneroso y (b) la cantidad del pasivo oneroso, las entidades deben considerar los costos que "directamente" se relacionen con satisfacer el contrato. Sin embargo, la entidad usaría la cantidad en la cual se incurriría para cancelar el contrato con el cliente, si se satisfacen todas las condiciones siguientes: (1) la entidad tiene el derecho a cancelar el contrato con el cliente, (2) los términos de la liquidación están explícitos en el contrato, (3) la entidad toma la decisión de cancelar el contrato, y (4) la entidad le comunica al cliente esa decisión. Las Juntas tentativamente decidieron que, cuando los términos de la liquidación no están explícitos en el contrato, la cancelación del contrato estaría dentro del alcance del IAS 37 más que en el estándar de reconocimiento del ingreso ordinario.

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 cualesquier ajustes subsiguientes debidos a los cambios en ese estimado. Esos dos elementos de línea serían entonces el total del saldo de ingresos ordinarios netos.

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.

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, lo cual sería el caso en cada una de las circunstancias siguientes:

1. El cliente podría evitar pagar la cantidad adicional de consideración sin incumplir el contrato (e.g., regalía basada en las ventas).
2. La entidad no tiene experiencia con tipos similares de contratos (u otra experiencia convincente).
3. La entidad tiene experiencia, pero esa experiencia no es predictiva del resultado del contrato con base en la evaluación de varios factores (e.g., tiempo hasta que se resuelve la incertidumbre, susceptibilidad ante factores fuera de la influencia de la entidad, la extensión de la experiencia de la entidad, el número y la variabilidad de las cantidades posibles de la consideración).

Las Juntas le solicitaron al personal que revisen la tercera circunstancia anterior para ser más específicos de situaciones en los que los ingresos ordinarios estarían restringidos, incluyendo enfatizar que la cantidad generalmente no estaría razonablemente asegurada cuando el resultado esté fuera del control de la entidad.

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, excepto cuando el cambio en el precio de la transacción se relacione totalmente con una obligación de desempeño. Ese sería el caso si se cumplen ambas de las condiciones siguientes:

- Los términos del pago contingente del contrato 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 excedan la cantidad recuperable. La cantidad recuperable es:

- la cantidad de la consideración que la entidad espera recibir 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 la maduración 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.

Las Juntas también tentativamente decidieron incluir el enfoque alternativo contenido en el ED revisado. El enfoque alternativo requeriría la desagregación de los ingresos ordinarios a ser revelados mientras que las otras revelaciones sobre los activos y pasivos del contrato, obligaciones de desempeño, costos de cumplir el contrato y contratos onerosos serían revelados solamente si son importantes para el entendimiento de los cambios en la posición financiera y el desempeño de la entidad desde el final del último período anual de presentación de reporte. El ED revisado solicitará retroalimentación sobre los costos y beneficios de los dos enfoques.

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 requerir la re-emisión de los contratos que comiencen y terminen dentro del mismo período anual de presentación de reporte;
- permitir el uso de la retrospectiva en la estimación de la consideración variable en el período comparativo;
- requerir que la prueba onerosa sea realizada solamente en la fecha efectiva a menos que el pasivo del contrato oneroso haya sido reconocido previamente en un período comparativo;
- no requerir la revelación de los análisis de maduración de las obligaciones de desempeño pendientes de períodos anteriores.

Las Juntas tentativamente decidieron que si la entidad adopta retrospectivamente el estándar sujeta a cualquiera de los anteriores alivio, 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 aplicarán 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;
- permitir el uso de la retrospectiva en la estimación de la consideración variable en el período comparativo;
- requerir que la prueba onerosa sea realizada solamente en la fecha efectiva a menos que el pasivo del contrato oneroso haya sido reconocido previamente en un período comparativo;
- no requerir la revelación de los análisis de maduración de las obligaciones de desempeño pendientes de períodos anteriores.

Convergencia

Hasta el momento IASB y FASB han llegado a las mismas decisiones tentativas sobre el proyecto de reconocimiento de los ingresos ordinarios, con excepción de: 1) la reversa de los cargos por deterioro en los costos de adquisición y cumplimiento del contrato y 2) FASB tentativamente decidió que no sería permitida la adopción temprana del estándar propuesto, mientras que IASB tentativamente decidió permitir la adopción temprana del estándar propuesto, tal y como se señaló arriba.

Pasos siguientes

Las Juntas sienten que dados la importancia del proyecto de ingresos ordinarios y el volumen de los cambios que han sido propuestos, sería apropiado volver a exponer el borrador. Las Juntas tentativamente decidieron que la re-exposición del borrador se centraría en buscar comentarios de los constituyentes sobre la comprensibilidad, claridad, operacionalidad, integración de los párrafos, y redacción del borrador para discusión pública en general. Las Juntas volverán a exponer las decisiones tentativas en el primer trimestre del 2011, con un período de 120 días para comentarios.

Las Juntas también decidieron tentativamente solicitar comentarios sobre cuatro áreas específicas en las que los constituyentes generalmente no han tenido la oportunidad de comentar sobre los requerimientos revisados:

- Determinación de cuándo la obligación de desempeño se satisface con el tiempo (i.e. la orientación adicional en respuesta a las preocupaciones acerca del control y los servicios),
- Presentación de los efectos del riesgo de crédito adyacente a los ingresos ordinarios,
- Restricción de la cantidad acumulada de ingresos ordinarios reconocida, hasta cantidades que estén razonablemente aseguradas (más que restringir el precio de la transacción a cantidades que se puedan estimar razonablemente),
- Aplicación de la prueba onerosa a la obligación de desempeño satisfecha durante un largo período de tiempo, y
- Si las revelaciones propuestas sobre los ingresos ordinarios intermedios y el enfoque alternativo serían más confiables (refiérase a la sección sobre la revelación intermedia).

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 desempaquetan 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 nuevas propuestas con relación a las obligaciones de desempeño onerosas pueden resultar en 'pérdidas del día 1' para algunas entidades, particularmente en sectores donde la norma es participar en contratos que 'conducen a pérdida'. La orientación propuesta puede resultar en llevar al gasto costos que previamente fueron capitalizados, lo cual puede afectar el perfil de la rentabilidad de un contrato. Se puede necesitar desarrollar políticas robustas de contabilidad dada la extensión del juicio implicado.

- 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 – 20 October 2011**, publicado por Deloitte Touche Tohmatsu 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 hace referencia, individual o conjuntamente, a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, sociedad del Reino Unido no cotizada limitada mediante garantía y a su red de firmas miembro, cada una de las cuales es una entidad con personalidad jurídica propia e independiente. Consulte la página www.deloitte.com/about si desea obtener una descripción detallada de la estructura legal de Deloitte Touche Tohmatsu Limited y sus firmas miembro.

Deloitte presta servicios de auditoría, tributación, consultoría y asesoramiento financiero a clientes públicos y privados en un amplio espectro de sectores. Con una red de firmas miembro interconectadas a escala global extendida por 150 países, Deloitte aporta las mejores capacidades y unos amplios conocimientos expertos a escala local que ayudan a sus clientes a tener éxito allí donde operan. Los 182.000 profesionales de Deloitte están comprometidos para convertirse en modelo de excelencia.

Esta publicación contiene exclusivamente información de carácter general, y ni Deloitte Touche Tohmatsu Limited, ni sus firmas miembro o entidades asociadas (conjuntamente, la "Red Deloitte"), pretenden, por medio de esta publicación, prestar servicios o asesoramiento profesionales. Antes de tomar cualquier decisión o adoptar cualquier medida que pueda afectar a su situación financiera o a su negocio, debe consultar a un asesor profesional cualificado. Ninguna entidad de la Red Deloitte se hace responsable de las pérdidas sufridas por cualquier personal que actúe basándose en esta publicación.