

El borrador revisado del proyecto de reconocimiento de ingresos Mantente actualizado



Contenido

Introducción	2
Visión general del nuevo borrador	3
Paso 1 - Identificar contratos con clientes	4
Paso 2 - Identificar obligaciones de desempeño separadas	6
Paso 3 - Determinar el precio de la transacción	7
Paso 4 - Distribuir el precio de la transacción entre obligaciones de desempeño separadas	8
Paso 5 - Reconocer los ingresos a medida que se satisfacen las obligaciones de desempeño	9
Otros aspectos clave en el borrador revisado	11
Fecha de entrada en vigor y siguientes pasos	14
Para saber más: nuestras publicaciones sobre los impactos sectoriales del borrador	15

Introducción

Como parte del proyecto de convergencia de principios contables, en junio de 2010 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad ("IASB") y el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera de Estados Unidos ("FASB") publicaron de manera conjunta el borrador sobre la nueva norma para el reconocimiento de ingresos.

Esta propuesta inicial suponía cambios importantes en las prácticas contables de numerosos sectores (construcción, telecomunicaciones, software, entre otros), circunstancia que se puso de manifiesto a través de las cerca de mil cartas de comentarios que recibieron los Consejos. Tras casi un año de deliberaciones, el IASB y el FASB publicaron el 14 de noviembre de 2011 una revisión del borrador, el ED/2011/6 "Ingresos de Contratos con Clientes" (en adelante, el borrador revisado), que está sometido de nuevo a comentario público antes de la emisión de la normativa definitiva.

Nuestros comentarios

El nuevo borrador representará un cambio sustancial en temas clave como el devengo de operaciones de contratos con multi-elementos, el reconocimiento inicial de cobros contingentes o la presentación de la estimación del riesgo de crédito en la cuenta de pérdidas y ganancias, entre otros. También tendrá impacto en el reconocimiento de ingresos asociados a la transferencia de control a lo largo del tiempo, tal y como se desarrolla en este documento.

Desde nuestro punto de vista, aunque el borrador representa un avance en relación al anterior, todavía hay muchos aspectos que son susceptibles de mejora y seguramente serán puestos de manifiesto por las empresas en el período de comentarios.

El nuevo borrador mantiene inalterado el eje central del antiguo (establecimiento de un contrato con el cliente y reconocimiento del ingreso cuando este último obtiene el control de los bienes o servicios), si bien se han modificado numerosos aspectos de detalle.

El período de comentarios está abierto hasta el mes de marzo. La intención inicial del IASB era publicar la norma definitiva antes de finalizar el 2012, si bien en la última revisión de su agenda realizada este mismo mes de febrero no se especifica una fecha final de publicación de la norma definitiva. En todo caso, la fecha de aplicación prevista no sería anterior al 1 de enero de 2015.

Dado el carácter generalista de la norma, que afectará con mayor o menor impacto a prácticamente todas las compañías, y las implicaciones de las propuestas que se derivan para algunos sectores concretos que sí se van a ver claramente más afectados, con esta publicación queremos proporcionar a nuestros clientes un resumen de los aspectos más importantes del nuevo borrador junto con su evolución respecto del borrador inicial, para que puedan identificar si los aspectos críticos del borrador original han evolucionado de una forma aceptable o, en caso contrario, pueda servir como una alerta ante la siguiente ronda de discusiones.

Dada la naturaleza y el potencial impacto de la futura normativa de ingresos, en nuestra opinión ésta necesita un grado de consenso lo más amplio posible, por lo que la participación de todas las partes implicadas será un factor crítico para su desarrollo exitoso.

Visión general del nuevo borrador

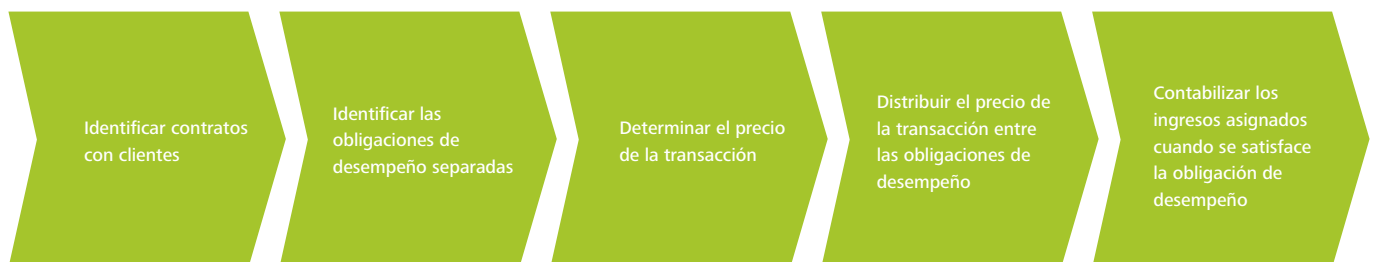
El principio central del borrador revisado indica que una entidad debe contabilizar sus ingresos de forma que la transferencia de bienes o servicios comprometidos con los clientes se reconozca por un importe que refleje la contraprestación que la entidad espera tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios.

El borrador enumera cinco pasos esenciales que debe seguir una entidad a la hora de contabilizar los ingresos derivados de contratos:

- Paso 1 - Identificar el contrato con un cliente.
- Paso 2 - Identificar las obligaciones de desempeño (denominadas en inglés en el borrador como "performance obligations") separadas que forman parte del contrato.

- Paso 3 - Determinar el precio de la transacción.
- Paso 4 - Imputar el precio de la transacción a las distintas obligaciones de desempeño del contrato.
- Paso 5 - Contabilizar los ingresos cuando (o a medida que) la entidad cumpla cada una de las obligaciones de desempeño.

Estos pasos coinciden con los descritos en el borrador original aunque, como se indica más adelante, se han propuesto varios cambios en cuanto a su implementación práctica.



Paso 1 - Identificar contratos con clientes

En línea con el borrador original, el borrador revisado aplica a los contratos de la entidad suscritos con clientes, salvo los que estén incluidos en el alcance de las normas relativas a arrendamientos, seguros, instrumentos financieros o intercambios no monetarios de servicios entre entidades. Conceptualmente, el contrato con un cliente puede ser escrito, verbal o implícito, y debe crear derechos y obligaciones entre dos o más partes que puedan hacerse valer por vía legal.

El borrador revisado establece criterios específicos a tener en cuenta para determinar si existe un contrato. Si todas las partes de un contrato respecto del cual aún no se ha cumplido obligación alguna, ni se ha disfrutado derecho alguno (lo que el borrador denomina en inglés, “wholly unperformed”), pueden rescindirlo unilateralmente sin penalización, se considerará que no existe tal contrato.

Combinación de contratos

El IASB ha refinado las propuestas del borrador original en relación con la combinación de contratos. El borrador revisado requiere que una entidad combine en uno solo, dos o más contratos que se acuerdan aproximadamente al mismo tiempo y con el mismo cliente (o parte relacionada), si se cumplen alguno de los siguientes requisitos:

- Los contratos se negocian como un paquete, con un único objetivo comercial.
- La contraprestación pagada por uno de los contratos depende en gran medida del otro contrato; o
- Los bienes y servicios en dos o más contratos constituyen una única obligación de desempeño (véase Paso 2).

Modificaciones de contratos

Cuando hay modificaciones al alcance o al precio de los contratos, el borrador revisado requiere que se contabilicen como contratos separados si la modificación resulta en nuevos bienes o servicios que son “distintos” de los inicialmente contratados, y el importe de la contraprestación adicional acordada refleja lo que sería su precio de venta separado.

En el Paso 2 se describe en mayor detalle la identificación de las obligaciones de desempeño separadas, que son un concepto relevante a analizar cuando se produce una modificación de un contrato. En dicho caso la entidad debe identificar las obligaciones de desempeño todavía pendientes y contabilizarlas como sigue:

- Si los nuevos bienes y servicios son distintos de aquellos ya transferidos, el nuevo precio de la transacción y el importe de la contraprestación pendiente de reconocer se imputará a cada obligación de desempeño de forma independiente.
- Si los nuevos bienes y servicios no son diferentes y forman con los anteriores parte de una obligación de desempeño única que está parcialmente satisfecha, se recalculará el precio de la transacción y el porcentaje de cumplimiento del contrato considerándolo como un todo, lo que resultará en un ajuste retroactivo sobre los importes acumulados a la fecha de la transacción.

Nuestros comentarios

El borrador original proponía hacer un ajuste retroactivo (el segundo enfoque anterior) para todas las modificaciones, siempre que los precios de la modificación y del contrato original fueran interdependientes. Esta circunstancia dio lugar a muchas críticas en las cartas de comentarios. En ellas se argumentaba que el hecho de que los precios sean interdependientes no siempre implica que no pueda existir una transacción separada. Además, se argumentaban en dichas cartas razones de coste-beneficio, puesto que hay sectores donde el número de contratos con clientes es muy elevado y las modificaciones son frecuentes, lo que podría exigir la realización de un número indeterminado de valoraciones contrato a contrato.

Las propuestas contenidas en el nuevo borrador representan un giro respecto del principio original de "interdependencia de precios" antes mencionado. El nuevo borrador requiere primero definir si la modificación contractual cumple los requisitos para ser y registrarse como un contrato independiente. En este sentido, se considera que un contrato es independiente si:

- se acuerda suministrar productos o servicios adicionales claramente identificables; y
- la contraprestación refleja el precio individual de venta de los productos o servicios adicionales comprometidos, así como cualquier ajuste en dicho precio necesario para reflejar las circunstancias de ese contrato en particular.

En todos los demás casos, el IASB decidió que las modificaciones contractuales deberían contabilizarse como cambios en los contratos existentes. Por lo tanto, el criterio clave consiste en determinar si los productos o servicios adicionales son claramente identificables.

Es habitual en ciertos sectores conceder a clientes ya existentes reducciones de precios posteriores, productos adicionales o servicios gratuitos. Por ejemplo, un periodo gratuito al cliente de una televisión de pago por una queja previa, un cliente que amplía la vigencia de un contrato telefónico a cambio de una reducción de la tarifa mensual, etc.

La redacción actual del borrador revisado implica que la puesta en marcha de políticas tales como reducciones de precios, regalos o prestación de servicios gratuitos deben analizarse, no solo desde el punto de vista comercial sino también atendiendo a sus implicaciones contables, pues dependiendo de las conclusiones del análisis anteriormente descrito, podrían suponer ajustes retroactivos a la contabilización del contrato original.

Paso 2 - Identificar obligaciones de desempeño separadas

Tanto el borrador original como el revisado proponen que los bienes y servicios se contabilicen como una obligación de desempeño separada si se considera que es claramente distinta.

El borrador original consideraba que una obligación es distinta si el bien o servicio se vende, o podría venderse, separadamente dado que tiene una función y un margen de beneficios claramente distinguibles. Este concepto puede implicar una problemática relevante en sectores tales como el de la construcción, ya que con esta definición literal podrían identificarse un número inabordable de obligaciones de desempeño dentro de cada contrato.

El borrador revisado da respuesta a esa preocupación matizando la definición de “distinto”. Según el mismo, y salvo lo indicado más adelante, un producto o servicio es distinto si cumple alguno de los criterios siguientes:

- a. La entidad vende habitualmente el producto o servicio por separado.
- b. El cliente puede hacer uso del producto o servicio de forma aislada, o conjuntamente con recursos que ya están a su disposición.

A pesar de ello, un producto o servicio incluido en un paquete de productos o servicios comprometidos no sería distinto y, por tanto, el paquete de productos o servicios se consideraría una obligación de desempeño única si se cumplen las dos condiciones siguientes:

- a. Los productos o servicios del paquete están estrechamente relacionados entre sí, y su transferencia al cliente obliga a la entidad a prestar un servicio adicional significativo para integrar los productos o servicios contratados.
- b. El paquete de productos o servicios se modifica o personaliza sustancialmente a fin de satisfacer los requisitos del contrato.

El borrador revisado también indica que, en la práctica, una entidad podría contabilizar dos o más bienes o servicios diferentes como una obligación de desempeño única si presentan el mismo patrón de transferencia al cliente (por ejemplo, si aplicando un mismo método de medición del grado avance a estos bienes o servicios distintos se refleja fielmente la transferencia de los mismos al cliente).

Nuestros comentarios

El borrador revisado exige la identificación de todas las obligaciones de desempeño separadas de un contrato si éstas son “distintas” de acuerdo a los requisitos mencionados. Este concepto, junto con la asignación del precio a la obligación de desempeño, fue uno de los aspectos más controvertidos del borrador original, y a pesar de que se ha matizado, el concepto básico no ha variado demasiado respecto de la propuesta inicial.

El planteamiento de separación de obligaciones distintas supone una modificación respecto de la norma actual de ingresos (NIC 18), por lo que determinados sectores de actividad pueden verse abocados a cambiar sus prácticas contables habituales, bifurcando contratos en varios elementos separados (obligaciones de desempeño).

Por ejemplo, un operador de internet debería analizar si deben registrarse como obligaciones de desempeño separadas la entrega de un módem al inicio del contrato respecto del ingreso recurrente del servicio de internet. Adicionalmente, una entidad financiera podría realizar el mismo planteamiento con una tableta electrónica entregada para utilizar su servicio de banca online.

Entre otros argumentos, algunas empresas indicaban en sus cartas de comentarios que este tipo de elementos que se facilitan al cliente siempre han sido considerados un servicio auxiliar o una herramienta de marketing para que los clientes contraten los servicios y no un servicio en sí mismo que deba resultar en un ingreso.

Sin embargo el IASB ha mantenido su razonamiento, expuesto en los párrafos BC64 y BC65 de los Fundamentos de Conclusiones del borrador revisado, y considera que la entrega de equipos a los clientes (como, por ejemplo, terminales, módems y descodificadores) o los puntos de fidelidad que entregan aerolíneas, hoteles o supermercados, constituyen obligaciones de desempeño separadas y, por tanto, puede resultar complicado para las empresas probar lo contrario. El IASB considera que todos estos servicios que acompañan al que podría denominarse servicio principal, son parte del intercambio negociado entre cliente y entidad.

Por otro lado, también hay que llamar la atención sobre el nuevo concepto “estrechamente relacionados” aplicado a los productos o servicios dentro un mismo paquete. Por ejemplo en la venta de una licencia de software junto con servicios profesionales relacionados, si la licencia es estándar y el cliente es capaz de utilizarla desde el momento en que la recibe sin necesidad de mayor ayuda por parte de la entidad, ésta sería una obligación de desempeño separada de los servicios profesionales que normalmente se reconocerían a lo largo del tiempo (según se van realizando). Por tanto para evaluar si el paquete de servicios debería contabilizarse de manera separada, las entidades deben hacerse diversas preguntas, como la importancia de la integración de los servicios, el nivel de adaptación necesario o, por ejemplo, la secuencia en que las obligaciones van quedando satisfechas, porque un cliente puede no poder utilizar un determinado bien o servicio hasta el momento en que se le entregue o preste otro.

Paso 3 - Determinar el precio de la transacción

En el borrador original se proponía que si el precio de la transacción estaba sujeto a variación, la entidad tendría que utilizar una estimación ponderada por probabilidades para determinar dicho precio.

El borrador revisado aclara que el precio de la transacción es el importe de la contraprestación que la entidad espera percibir a cambio de la transferencia de bienes o servicios comprometidos con un cliente. El precio de la transacción incluye por tanto los descuentos, rebajas, devoluciones, créditos, incentivos, bonificaciones por resultados, penalizaciones y otros elementos similares. El borrador revisado indica que la parte estimada del precio reflejará los datos históricos, actuales y previstos, y se basará en el importe ponderado por su probabilidad o el importe más probable (es decir, la mejor estimación de la dirección), dependiendo de qué método considera la entidad que mejor predice el importe de la contraprestación que espera percibir. En cualquier caso, el método elegido debe ser aplicado de manera uniforme durante la vigencia del contrato.

Riesgo de crédito

El borrador original proponía que el importe de los ingresos reconocidos se ajustase en función del riesgo

Nuestros comentarios

El cambio en el borrador revisado, que permite utilizar una estimación del importe más probable, solventa en cierta medida la dificultad de realizar estimaciones fiables cuando la información no es suficiente o cuando la utilización de medias matemáticas pueda dar lugar a resultados no coherentes, por ejemplo, en circunstancias donde solo existen dos potenciales resultados que pudieran darse. En todo caso, no elimina el requisito de estimar el precio de la transacción, incluso cuando hay cierta incertidumbre sobre el momento o el importe total.

de crédito utilizando un método ponderado por probabilidades.

El borrador revisado elimina este requisito de registrar un ajuste por riesgo de crédito directamente sobre la cifra de ingresos o ventas, pero sigue exigiendo contabilizarlo al inicio del contrato y además mostrar sus efectos junto a los ingresos de forma adyacente y en una partida separada en la cuenta de resultados. El posterior deterioro de valor de la cuenta a cobrar o los cambios en la valoración del deterioro se presentarán también en dicha partida.

Nuestros comentarios

Esta fue otra de las propuestas más comentadas del borrador original, en concreto, por sectores con bases muy grandes de clientes donde operativamente podría resultar complicado cuantificar el nivel de riesgo de crédito, tanto por el volumen de clientes individuales como por la probable limitada información disponible sobre nuevos clientes y su historial de crédito.

El borrador revisado mantiene la propuesta de contabilizar el riesgo de crédito, si bien es cierto que da una solución parcial a su reflejo en las cuentas, puesto que no exige ajustar directamente el importe de los ingresos, sino presentarlo en una cuenta separada aunque adyacente.

Otra problemática práctica que surgía era la estimación inicial de ese riesgo de crédito. En este sentido, hay que destacar que en los Fundamentos de las Conclusiones, BC171, se indica que una entidad normalmente no reconocerá una pérdida en el momento de la valoración inicial porque, por regla general, la cuenta a cobrar se registrará inicialmente por el importe de la factura original, salvo si hubiese un componente significativo de financiación. Esto sugiere que, en la práctica, el ajuste por riesgo de crédito no debería, en general, plantear un problema importante si se trata de contratos por periodos inferiores al año.

Los potenciales deterioros posteriores de la cuenta por cobrar se presentarán también en la mencionada línea adyacente a ingresos. Esto significa que las dotaciones para insolvencias de clientes, cuyo registro normalmente se había realizado por líneas de gastos de explotación, serán registradas ahora junto a los ingresos. Las compañías que presenten en sus estados financieros subtotales de margen bruto deben estar atentas por si esta nueva circunstancia modifica algunos ratios relevantes de su negocio. De ser así, deberían tener en cuenta sus consecuencias prácticas para, por ejemplo, explicarlo a analistas e inversores, o considerar los impactos en contratos referenciados a las magnitudes afectadas.

Desde nuestro punto de vista, la información sobre cobrabilidad es una información útil y relevante para el usuario, pero entendemos que en la mayor parte de los casos con un desglose en nota sería suficiente. La lectura conjunta de este dato de manera adyacente a los ingresos puede tener sentido cuando se trata de la estimación inicial de pérdida crediticia, puesto que hace referencia a ingresos del ejercicio, pero no está tan clara su utilidad cuando se trata de cambios en la estimación en ejercicios posteriores, que harían referencia a ingresos de ejercicios pasados. En este sentido, pensamos que este requisito puede dar lugar a una presentación que resulte inconsistente.

Paso 4 - Distribuir el precio de la transacción entre obligaciones de desempeño separadas

El borrador original proponía que una entidad distribuya el precio de la transacción entre todas las obligaciones de desempeño separadas de forma proporcional al precio individual de venta del bien o servicio que subyace a cada una de dichas obligaciones al inicio del contrato (es decir, con arreglo al precio individual de venta de cada una de ellas).

El borrador revisado admite una mayor flexibilidad cuando el precio individual de venta no es directamente observable y tiene que estimarse. Por ejemplo, la técnica de importes residuales podría ser el método más adecuado en el caso de obligaciones de desempeño que tengan un precio individual de venta altamente variable o incierto.

Otra modificación respecto del borrador original hace referencia a la distribución de un precio contingente. El borrador revisado establece que dicha suma contingente y sus cambios posteriores se imputarán a una única obligación de desempeño en su totalidad (según el borrador original se imputaba a todas las obligaciones de desempeño del contrato) cuando se cumplan las dos condiciones de que el pago contingente esté específicamente relacionado o ligado con dicha obligación de desempeño y esa asignación íntegra del importe contingente a esa obligación en particular es coherente con los principios generales del borrador.

Nuestros comentarios

Como se ha mencionado en el paso 2, la forma de identificación de las obligaciones de desempeño ha sido uno de los puntos más controvertidos del borrador original. La distribución del precio de la transacción entre dichas obligaciones de desempeño también dio lugar a muchos matices. En este sentido, en los comentarios sobre el borrador original algunas empresas pedían que se aceptase la opción de utilizar un método residual cuando no puede estimarse un precio de venta individual.

El IASB sí ha realizado cambios en el borrador revisado sobre este particular, aunque no exactamente del calado que se esperaba.

En el nuevo borrador el uso del método residual para determinar la imputación de ingresos a las respectivas obligaciones de desempeño únicamente se permite si el precio de venta de un elemento en particular es altamente variable o incierto. Se considera que existe variabilidad cuando un elemento se vende a distintos clientes, en el mismo momento o en momentos muy cercanos, por importes distintos en un amplio rango, mientras que el término "incierto" se aplica a un producto o servicio que no ha sido vendido previamente.

La aplicación de estas directrices supone que, en la práctica, cuando exista una obligación de desempeño con un precio de venta altamente variable o incierto, se le imputará la diferencia entre el precio total de la transacción y el valor individual atribuible al resto de obligaciones de desempeño (siempre que los precios individuales de venta sean observables).

Debe prestarse atención a que, incluso aunque para una obligación de desempeño concreta donde se determine que el precio individual de venta no es directamente observable, se está obligado a aplicar técnicas de estimación siempre y cuando el precio no pueda considerarse altamente variable o incierto, por lo que parece probable que haya casos en que las empresas no sean capaces de justificar el uso del método residual.

Las técnicas de estimación incluirían el cálculo de un precio individual de venta a partir de precios de venta si se realizan transacciones separadas con ese bien o servicio o a partir de un enfoque de coste más margen.

Paso 5 - Reconocer los ingresos a medida que se satisfacen las obligaciones de desempeño

El borrador original ya introdujo el concepto de "control" a la hora de determinar cuándo un bien o servicio se transfiere a un cliente y, por tanto, cuándo se contabiliza un ingreso, que puede ser en un momento concreto o a lo largo de un periodo.

Durante las deliberaciones posteriores, el IASB decidió modificar ciertos indicadores sobre cuándo un cliente obtiene control y facilitar directrices adicionales para el caso de la transferencia de control a lo largo del tiempo.

El control se transfiere en un momento del tiempo

El borrador revisado mantiene prácticamente lo indicado en el borrador original. En todo caso, el IASB ha eliminado el indicador de control que establecía que el diseño o función de un bien o servicio es específico de un cliente y han añadido el concepto de "riesgos y beneficios de la propiedad" como un indicador de control.

El control se transfiere a lo largo del tiempo

Si la obligación de desempeño se satisface de manera continua, la entidad debe seleccionar un método para valorar el grado de avance a lo largo del proceso. Una obligación de desempeño se satisface de manera continua si al menos uno de los dos siguientes criterios se cumple:

1. La entidad va creando o mejorando un activo que el cliente controla (por ejemplo, el cliente controla el trabajo en curso).
2. La entidad no crea un activo con un uso alternativo para sí misma (por ejemplo, el contrato no permite a la entidad vender ese trabajo en curso a otro cliente o el trabajo en curso es tan específico y personalizado que no sería apropiado para otro cliente), y al menos uno de los siguientes requisitos se cumple:
 - a. El cliente recibe y consume simultáneamente el beneficio del proceso a medida que la entidad ejecuta cada tarea;
 - b. Otra entidad no necesitaría rehacer de manera significativa el trabajo ya completado hasta la fecha, si otra entidad tuviera que completar las obligaciones pendientes con el cliente (sin tener acceso al trabajo en curso u otro activo controlado por la entidad); o
 - c. La entidad tiene derecho al pago (asumiendo que el vendedor cumple todas sus obligaciones contractuales) por la obligación de desempeño completada hasta la fecha y espera completar el contrato según se comprometió.

Para cada obligación de desempeño separada que se satisface a través del tiempo, una entidad debe elegir un método para valorar el grado de avance y reconocer el ingreso de manera consistente. Métodos apropiados para valorar este grado de avance incluyen los métodos de "output" y de "input".

Nuestros comentarios

Una de las principales críticas al borrador original fue el escaso material aclarativo escrito en relación con la transferencia de control a lo largo del tiempo y, en particular, en relación con los servicios y los contratos de construcción. En el borrador revisado se han incluido más directrices prácticas.

En el caso de servicios, el análisis es más complejo con la nueva terminología utilizada, que describe la “creación de un activo”. Durante las deliberaciones, el staff del IASB ha dado algunos ejemplos de servicios que dan lugar a la transferencia continuada de control cuando el cliente no controla el activo ni la entidad está creando un activo con un uso alternativo para ella, por ejemplo, una entidad que procesa transacciones de parte de un cliente, porque el cliente se beneficia a medida que la transacción se procesa o una entidad que ofrece servicios de transporte a un cliente, porque otra entidad no tendría que repetir el transporte de bienes ya realizado a la fecha.

Como vemos en relación con los servicios, y aunque habrá que acostumbrarse a la nueva terminología, nada familiar, del borrador (“el cliente recibe y consume” versus “prestación del servicio”), en los casos más habituales, aquellos contratos que son servicios conforme a NIC 18 probablemente serían obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo conforme al borrador.

En cuanto a la nueva directriz 2.c. anteriormente descrita, para evaluar si una entidad tiene derecho a un pago por las tareas ya realizadas hasta la fecha, la entidad debe tener derecho a un pago fijo o variable que compense a la entidad al menos por los servicios prestados hasta la fecha, incluso aunque el cliente pueda cancelar el contrato voluntariamente (es decir, por otras razones que el incumplimiento de la compañía). Lo que hay que tener en cuenta es que esta compensación debería incluir el pago por los costes incurridos más un margen razonable y no debería ser una compensación únicamente por la pérdida potencial de beneficios de la entidad si el cliente cancela el contrato.

Por último, hay también un matiz sutil pero que puede ser significativo para la actividad de construcción. Actualmente, NIC 11 e IFRIC 15 se centran en si el elemento se construye con un diseño específico para el cliente. Hay que tener en cuenta que el borrador revisado enfoca este análisis con el enfoque de si el activo en construcción tiene un “uso alternativo” para la entidad. Esto podría resultar en análisis que pueden ser diferentes, especialmente en algunos contratos de propiedades.

Otros aspectos clave en el borrador revisado

Obligaciones de desempeño onerosas

El borrador revisado mantiene el requisito del borrador original de evaluar las obligaciones de desempeño onerosas individuales al inicio del contrato, pero limita dicha evaluación a las obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo y que se prevén

satisfacer, al inicio del contrato, a lo largo de un periodo superior a un año. Los costes utilizados en esta prueba y en la medición de esta obligación onerosa serían, bien los costes directos de satisfacer la obligación de desempeño, bien el importe que tendría que pagar la entidad para liberarse de la obligación de desempeño, de ambas cantidades la que sea menor.

Nuestros comentarios

El borrador revisado limita, pero no elimina, la posibilidad de que obligaciones de desempeño individuales puedan ser onerosas. Esto significa que puede tenerse que registrar un pasivo por una pérdida en un contrato que en su conjunto puede ser rentable.

Esta propuesta ha sido criticada desde el principio. Aplicar el test de onerosidad al nivel del contrato es lo que requiere NIC 37 y no parece que haya motivos para pensar que la propuesta actual mejora la información financiera. En nuestra opinión la contabilización de un efecto como el que indicábamos (una pérdida y un pasivo en un contrato que en su conjunto tiene beneficios) más bien puede resultar inconsistente y confusa para los usuarios.

Por otro lado, la propuesta del IASB de limitar esta evaluación solo a las obligaciones que se prevén satisfacer a lo largo del tiempo y siempre que su duración sea superior a un año, no parece tener una base sólida de argumentación. Esto implicaría que un contrato con duración inferior al año, y que sea oneroso en su totalidad, no se registraría provisión alguna. Es complicado dar una razón convincente para hacer esta diferenciación.

Costes de cumplimiento del contrato o de captación de clientes

Los costes de cumplimiento de un contrato se capitalizarán si están directamente relacionados con un contrato, incrementan o mejoran los recursos de la entidad que van a utilizarse para satisfacer obligaciones de desempeño en el futuro y si se espera recuperar los mismos.

En el caso de los costes de captación de clientes, mientras que en el borrador original la propuesta era que debían llevarse a gastos, en el borrador revisado se indica que los costes incrementales de captar un cliente deben reconocerse como activo si la entidad prevé recuperarlos. Dichos costes incrementales son aquellos en que incurre la entidad durante sus gestiones para captar un cliente y que no tendría que soportar si no se le hubiera adjudicado el

contrato (por ejemplo, una comisión de ventas). Los costes en que la entidad habría incurrido con independencia de que se le haya adjudicado o no el contrato deben reconocerse como gasto de forma inmediata, a menos que puedan cargarse explícitamente al cliente, independientemente de que se consiga o no el contrato.

Como aspecto práctico, estos costes pueden llevarse a gasto en lugar de capitalizarse si la duración estimada del contrato es inferior a un año.

Los costes capitalizados se amortizarán de una forma sistemática consistente con el modelo de transferencia de los bienes y servicios a los que se refieren. Estos costes también estarán sujetos a análisis de deterioro.

Nuestros comentarios

En el borrador revisado se ha modificado la posición sobre la contabilización de los costes de captación de clientes, y actualmente proponen su capitalización en caso de que sean incrementales y recuperables. Esta parece una buena noticia para determinados sectores de actividad donde los costes de captación de clientes son significativos, en particular para las entidades que no los estuvieran capitalizando.

Como apunte práctico, entre los Ejemplos Ilustrativos del borrador revisado se incluye un modelo de contrato de servicios que, inicialmente, tiene vigencia de un año pero que puede ser renovado por el cliente anualmente sin recargo. Se infiere del ejemplo que los costes derivados del cumplimiento del contrato se capitalizarían y se amortizarían a lo largo del periodo durante el que la entidad prevé prestar servicios al cliente, que puede ser superior a la vigencia inicial del contrato. Por consiguiente, con contratos con permanencia mínima, contratos a término indefinido o contratos con opción de renovación, los costes podrían amortizarse a lo largo de un periodo de relación que puede ser superior al periodo contractual.

Garantías

El borrador original proponía diferentes formas de contabilizar las garantías, dependiendo de si eran cobertura para defectos latentes o para aquellos que pudieran surgir posteriormente.

Debido a que se puso de manifiesto la dificultad práctica de determinar cuándo se había originado un defecto o un fallo, el borrador revisado ha modificado este enfoque de la siguiente forma:

- Si un cliente tiene la opción de adquirir la garantía separadamente de la entidad, entonces la entidad la contabilizará como una obligación de desempeño separada, es decir, se asignará ingreso a la garantía.
- Si esta opción no existe para el cliente, la garantía se contabilizará como un coste, a no ser que la garantía proporcione al cliente un servicio adicional a la propia seguridad de que el producto cumple las especificaciones (en cuyo caso se contabilizaría la garantía como una obligación de desempeño separada).

El borrador revisado indica que para determinar si la excepción del anterior párrafo aplica, se considerará si la entidad está obligada por ley a dar esa garantía, el período que cubre y la naturaleza de las tareas que compromete.

Requisitos de revelación y presentación anual de información

El IASB determinó que, con la excepción de algunas pequeñas modificaciones y aclaraciones, se mantendrán las directrices sobre presentación y revelación de información del borrador original, que ampliaban muy significativamente la información que actualmente requieren las normas vigentes en relación con los ingresos.

Respecto del borrador inicial, el desglose adicional más significativo se refiere a los costes de conseguir un contrato o de cumplir las obligaciones contractuales con un cliente, sobre los que habrá que presentar conciliaciones entre saldo inicial y final clasificados por categoría principal de activo (p. ej., comisiones de ventas).

Destacar también que el nuevo borrador propone que las entidades faciliten información específica sobre el reconocimiento de ingresos en los estados financieros intermedios. El IASB decidió exigir el desglose de los siguientes puntos en los estados financieros intermedios:

- presentación desglosada de los ingresos;
- presentación de una tabla de conciliación de las variaciones en el saldo neto de los activos y pasivos contractuales correspondiente al periodo de presentación de información en curso;
- análisis de las obligaciones de desempeño restantes;
- información sobre las obligaciones de desempeño onerosas y presentación de una tabla de conciliación de las variaciones en los correspondientes pasivos onerosos para el actual periodo de presentación de información;
- tabla de conciliación de las variaciones de los activos reconocidos en relación con los costes de conseguir un contrato o de cumplir las obligaciones contractuales con un cliente.

Nuestros comentarios

El borrador revisado mantiene en gran medida los requisitos de desglose en todas las áreas clave. En el borrador inicial algunas cartas de comentarios ya cuestionaban las ventajas de la ampliación de desgloses en relación al coste/beneficio de obtener todos estos nuevos datos.

En relación a los estados financieros intermedios, NIC 34 incluye una serie de desgloses mínimos (si son materiales), pero luego el principio general que guía los desgloses es explicar los hechos y transacciones que son significativas para entender los cambios en la posición financiera y desempeño de la entidad desde el último informe anual. En este sentido, en nuestra opinión, requerir de forma obligatoria una lista de desgloses específicos como exige el borrador revisado no sería consistente con los principios y objetivos actuales de NIC 34.

Transición

La nueva norma se aplicaría retrospectivamente, pero con ciertas excepciones opcionales:

- No reexpresar contratos que empiezan y terminan en el mismo ejercicio anual y se habían completado en la fecha de aplicación inicial.
- Utilizar el precio final de una transacción para contratos con pagos variables que estaban ya finalizados antes de la fecha de primera aplicación.

- No requerir que el test de onerosidad se realice antes de la fecha de aplicación inicial salvo que ya se hubiera reconocido previamente un pasivo por ser un contrato oneroso; y
- No requerir desgloses para períodos anteriores de los importes correspondientes a cada una de las obligaciones de desempeño y la explicación acerca de cuándo la entidad los espera reconocer como ingreso.

La entidad aplicará estas reglas de forma consistente en todos los períodos y desglosará las utilizadas.

Nuestros comentarios

Estas reglas aminoran la carga de trabajo que puede suponer para ciertas entidades la aplicación retrospectiva de la futura norma.

En todo caso, no hay que perder de vista que la norma final puede ser muy compleja de aplicar en la práctica para algunos sectores y que el esfuerzo en su implantación será del departamento contable en una primera instancia de análisis, aunque también será necesario implicar a otras áreas de la compañía. Las empresas deben planificar con tiempo suficiente para:

- Revisar sus sistemas de información internos, controles y procesos para obtener toda la información necesaria para el registro contable de los ingresos y sus modificaciones posteriores, los costes capitalizables y su amortización, etc., así como los desgloses requeridos.
- Establecer nuevas políticas contables relacionadas con aspectos de la norma que implican juicios y estimaciones.
- Identificar los potenciales cambios que la nueva norma pueda traer en la presentación de los estados financieros y los indicadores clave de resultados (por ejemplo, margen bruto), y el modo en que puede afectar en los covenants u otros contratos ya firmados en función de ciertas variables.
- Hasta la entrada en vigor de la norma, considerar ya los impactos futuros en contratos o acuerdos que se estén negociando.

Fecha de entrada en vigor y siguientes pasos

El IASB no tomará una decisión definitiva acerca de la fecha de entrada en vigor de la nueva norma hasta que termine de deliberar sobre las propuestas revisadas en 2012. No obstante, el Consejo han decidido de manera provisional que la fecha de entrada en vigor de la norma propuesta no sea anterior a la fecha establecida para los

periodos anuales de presentación de información que comiencen a partir del 1 de enero de 2015 (inclusive), aunque el IASB autoriza la aplicación anticipada. Las empresas que adopten las NIIF por primera vez también podrán aplicar anticipadamente la norma sobre reconocimiento de ingresos.



Para saber más: nuestras publicaciones sobre los impactos sectoriales del borrador

En los siguientes “IFRS Industry Insights” profundizamos en los impactos que la futura norma puede tener en determinadas industrias. Los encontrarás en los siguientes enlaces:

	IFRS Industry Insights
Consumer business	http://www.iasplus.com/dttpubs/1202revcon.pdf
Manufacturing	http://www.iasplus.com/dttpubs/1202revmanu.pdf
Software	http://www.iasplus.com/dttpubs/1112revenue-software.pdf
Telecommunications	http://www.iasplus.com/dttpubs/1112revenue-telecomind.pdf

Contacto

Departamento Técnico IFRS España – Spain IFRS Centre of Excellence

Cleber Custodio

Socio
clcustodio@deloitte.es

Raúl Fidalgo

rfidalgo@deloitte.es

Marta Lorenzo

malorenzo@deloitte.es

Joaquín Sánchez-Horneros

jsanchezhorneros@deloitte.es

Si desea información adicional, por favor, visite www.deloitte.es

Deloitte se refiere a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, (*private company limited by guarantee*, de acuerdo con la legislación del Reino Unido) y a su red de firmas miembro, cada una de las cuales es una entidad independiente. En www.deloitte.com/about se ofrece una descripción detallada de la estructura legal de Deloitte Touche Tohmatsu Limited y sus firmas miembro.

Deloitte presta servicios de auditoría, asesoramiento fiscal y legal, consultoría y asesoramiento en transacciones corporativas a entidades que operan en un elevado número de sectores de actividad. La firma aporta su experiencia y alto nivel profesional ayudando a sus clientes a alcanzar sus objetivos empresariales en cualquier lugar del mundo. Para ello cuenta con el apoyo de una red global de firmas miembro presentes en más de 150 países y con aproximadamente 182.000 profesionales que han asumido el compromiso de ser modelo de excelencia.

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.

© 2012 Deloitte, S.L.

Diseñado y producido por CIBS, Dpto. Comunicación, Imagen Corporativa y Business Support, Madrid.