

Actualización IAS Plus

Documento para discusión propone nuevas bases para el reconocimiento de los ingresos ordinarios

En Diciembre del 2008, la International Accounting Standards Board (IASB) publicó para comentarios el documento para discusión (DP = Discussion Paper) titulado *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers* [Puntos de vista preliminares sobre el reconocimiento de ingresos ordinarios en los contratos con clientes]. El DP representa el primer paso conjunto con la Financial Accounting Standards Board (FASB) en el desarrollo de un Estándar nuevo, convergido, sobre este tema.

IASB ha solicitado que los comentarios sobre el DP se presenten hasta el 19 de Junio del 2009.

Propuestas clave

El DP discute la estructura conceptual que debe subyacer a los requerimientos para el reconocimiento de los ingresos ordinarios, pero no aborda los problemas específicos de la aplicación. Éstos serán cubiertos en la siguiente etapa del proyecto. Las propuestas clave contenidas en el DP incluyen:

- basar el reconocimiento de los ingresos ordinarios a partir de los contratos con el cliente – específicamente, en los incrementos que en la posición neta de la entidad se derivan del contrato con el cliente como resultado de que la entidad satisface sus obligaciones de desempeño según el contrato;
- reconocer los ingresos ordinarios para cada obligación de desempeño cuando el cliente obtiene el control del activo (bien o servicio) prometido, de manera que sea activo del cliente;
- con respecto al suministro de bienes y la prestación de servicios, como la transferencia de un activo al cliente;
- contabilizar por separado las obligaciones de desempeño en la extensión en que los activos (bienes o servicios) prometidos sean transferidos al cliente en diferentes momentos

(a esto algunas veces se les refiere como contabilidad de 'desempaquetamiento' o de 'elementos múltiples,' si bien el DP no usa esos términos); y

- asignar el precio de la transacción al inicio, entre las obligaciones de desempeño, con base en los precios de venta autónomos relativos de los bienes y servicios asociados.

Si bien las propuestas que se expresan en la estructura tienen mucho en común con la práctica actual, para algunas entidades resultarían en cambios importantes relacionados con el reconocimiento de los ingresos ordinarios. Uno de los cambios más importantes que se proponen es el foco puesto en el reconocimiento de ingresos ordinarios solamente cuando el cliente obtiene el control del activo asociado. Esto podría, por ejemplo, afectar de manera importante a las entidades que actualmente aplican el enfoque del porcentaje de terminación para los contratos de construcción, cuando el cliente no controla el activo durante el período de construcción. Según el modelo propuesto, tales entidades tendrían entonces que reconocer los ingresos ordinarios solamente cuando el cliente obtiene el control del activo, lo cual puede no ser sino hasta el final del período de construcción.

Objetivos del proyecto de ingresos ordinarios

IASB considera que los principios subyacentes en los Estándares actuales del reconocimiento de ingresos ordinarios (IAS 18 *Ingresos ordinarios* e IAS 11 *Contratos de construcción*) son inconsistentes y vagos. En los Estados Unidos, la orientación sobre el reconocimiento de los ingresos ordinarios comprende más de cien estándares, muchos de ellos específicos para la industria, lo cual puede producir resultados en conflicto para transacciones económicamente similares. El objetivo de las juntas es desarrollar un modelo que pueda reemplazar la mayoría de los estándares existentes para el reconocimiento de los ingresos ordinarios, con el fin de mejorar la comparabilidad y la comprensibilidad de los ingresos ordinarios para los usuarios de los estados financieros.

Página web IAS Plus

Cerca de 7.7 millones de personas han visitado nuestro sitio web www.iasplus.com. Nuestra meta es ser en Internet la fuente más comprensiva de noticias sobre información financiera internacional. Por favor visítelo regularmente.

Equipo de liderazgo global en IFRS, de Deloitte

IFRS global office
Global IFRS leader
Ken Wild
kwild@deloitte.co.uk

Centros de excelencia en IFRS

Americas <i>New York</i> Robert Uhl iasplusamericas@deloitte.com	<i>Montreal</i> Robert LeFrancois iasplus@deloitte.ca	Asia-Pacific <i>Hong Kong</i> Stephen Taylor iasplus@deloitte.com.hk	<i>Melbourne</i> Bruce Porter iasplus@deloitte.com.au
Europe-Africa <i>Johannesburg</i> Graeme Berry iasplus@deloitte.co.za	<i>Copenhagen</i> Jan Peter Larsen dk_iasplus@deloitte.dk	<i>London</i> Veronica Poole iasplus@deloitte.co.uk	<i>Paris</i> Laurence Rivat iasplus@deloitte.fr

Los ingresos ordinarios serían reconocidos con base en los incrementos en la posición neta de la entidad (la combinación de sus derechos y obligaciones según el contrato).

Las juntas todavía tienen por decidir si del modelo propuesto se deben excluir algunos contratos particulares con clientes. El DP observa que el modelo propuesto puede no siempre ofrecer información útil para la toma de decisiones respecto de los contratos con volatilidad potencial alta (e.g. algunos contratos para instrumentos financieros o *commodities*) y para algunos contratos de seguro.

El principio de reconocimiento de ingresos ordinarios basado-en-el-contrato

El DP propone que los ingresos ordinarios se deben reconocer con base en el incremento en la posición neta de la entidad en el contrato con el cliente. La posición neta del contrato de la entidad es la combinación de sus derechos y obligaciones según el contrato. El contrato no necesita estar por escrito – es cualquier acuerdo, entre dos o más partes, que crea obligaciones que se cumplen de manera forzosa.

El foco del DP puesto en los contratos significa, por ejemplo, que las ganancias reconocidas según el IAS 41 *Agricultura* como resultado de la transformación biológica no serían consideradas ingreso ordinario para los propósitos del DP. Esto se debe a que tales ganancias se relacionan con los cambios en el valor en el activo biológico, y no con un contrato con un cliente.

Si la posición neta del contrato de la entidad es un activo del contrato, el pasivo del contrato o la posición neta igual a cero dependen de la medición de los derechos y obligaciones que permanecen en el contrato. Por ejemplo, cuando el cliente ha pagado por completo los bienes o servicios antes que hayan sido suministrados, esto típicamente dará origen a un pasivo del contrato, dado que la entidad tendrá la obligación de suministrar esos bienes o servicios, pero no tendrá el derecho a recibir consideración adicional de parte del cliente. A la inversa, cuando la entidad haya satisfecho todas sus obligaciones según el contrato, típicamente tendrá un activo del contrato por cualquier consideración adicional que sea debida por el cliente.

El DP propone que los ingresos ordinarios se deben reconocer cuando se incremente el activo del contrato o cuando se disminuya el pasivo del contrato (o alguna combinación de los dos) como resultado de que la entidad satisfice sus obligaciones de desempeño según el contrato.

Obligaciones de desempeño

El punto de vista preliminar de las juntas es que la obligación de desempeño de la entidad es una promesa, contenida en el contrato con el cliente, para transferirle a ese cliente un activo (tal como un bien o un servicio). La promesa contractual puede ser explícita o implícita.

El DP ofrece el ejemplo del contrato para suministrar servicios de pintura en el cual se entiende que el vendedor (la entidad) suministrará la pintura. Si el contrato no contiene la obligación explícita para que el vendedor suministre la pintura, tal obligación es no obstante implícita.

Cuando la entidad promete suministrar un bien, está claro que está prometiéndole transferirle un activo al cliente. El DP argumenta que la promesa de prestar un servicio es similar a la promesa de transferir un activo. Desde la perspectiva del cliente, el servicio es un activo cuando es recibido, aún cuando el cliente pueda consumir inmediatamente el activo y, por consiguiente, reconoce de manera inmediata el gasto.

El enfoque que se toma en el DP significa que los ingresos ordinarios típicamente que se reconocen como bienes o servicios serán transferidos a los clientes según el contrato. Por consiguiente, será necesario contabilizar por separado las obligaciones de desempeño, haciéndolo en la extensión en que los activos (bienes o servicios) prometidos sean transferidos al cliente en momentos diferentes.

Mediante argumentar que el servicio es un activo cuando es recibido por el cliente, el DP es capaz de especificar un solo principio para el reconocimiento de ingresos que aplique de manera igual a los bienes y a los servicios. Según el IAS 18, para los bienes y servicios se adoptan enfoques diferentes, de manera que es necesario distinguirlos. En algunos casos, esta distinción no es fácil de hacer.

Satisfacción de las obligaciones de desempeño – enfoque basado-en-el-control

La entidad dará satisfacción a la obligación de desempeño y, por consiguiente, reconocerá los ingresos ordinarios, cuando le transfiera al cliente el activo (tal como un bien o un servicio) prometido. El DP propone que la entidad ha transferido el activo prometido cuando el cliente obtiene el control del activo, de manera que se ha convertido en activo del cliente (lo cual, en el caso del servicio, puede necesitar que se reconozca inmediatamente como gasto).

Típicamente, el cliente obtendrá el control del bien cuando el cliente tome posesión física del bien. De manera similar, en el caso del servicio, el servicio típicamente se volverá activo del cliente cuando el cliente reciba el servicio prometido.

El foco que el DP propone puesto en el control es quizás el cambio más importante en relación con el modelo existente para el reconocimiento de los ingresos ordinarios, el cual está orientado por los riesgos y las recompensas y diferencia entre bienes y servicios.

Significa, por ejemplo, que en el contrato para construir un activo para un cliente, la entidad satisface la obligación de desempeño durante la construcción (y, por consiguiente, reconoce los ingresos ordinarios) solamente si los activos son transferidos al cliente durante el proceso de construcción. Ese únicamente sería el caso si el cliente controla parcialmente el activo construido en la medida en que éste esté siendo construido. Un ejemplo que se cita en el DP en el cual el cliente tendría el control es cuando el cliente tiene el derecho a hacerse cargo del activo parcialmente construido y contratar a otro proveedor para que lo termine. Por lo tanto, cuando el cliente tiene el derecho a hacerse cargo de tal activo construido parcialmente, los ingresos ordinarios serían reconocidos como progreso en la actividad de construcción – independiente de si el contrato satisface la definición de contrato de construcción.

El precio de la transacción sería asignado al inicio entre las obligaciones de desempeño con base en los precios de venta autónomos relativos de los bienes y servicios asociados.

El DP propone la presunción refutable de que el activo a ser usado por la entidad para satisfacer otra obligación de desempeño contenida en el contrato no sea transferido al cliente hasta que el activo se use para satisfacer esa otra obligación de desempeño. Por lo tanto, por ejemplo, la pintura a ser usada al prestar el servicio de pintura sería transferida únicamente cuando se pinta. La presunción propuesta sería refutada si otros factores, tales como los términos del contrato o la operación de la ley, señalan de manera clara que el activo se le transfiere al cliente en un momento diferente. Por ejemplo, en las circunstancias que se describen, la presunción sería refutada cuando el cliente tenga el derecho a conservar la pintura luego de la entrega y a contratar a otro pintor para que preste el servicio de pintura.

Medición de las obligaciones de desempeño

Las juntas debatieron varios enfoques diferentes para la medición de las obligaciones de desempeño. El DP propone el enfoque de medición que es denominado el 'enfoque del precio de transacción asignado.' Si bien las juntas favorecen este enfoque, reconocen que hay preocupaciones asociadas con su aplicación a algunos contratos.

El DP propone que las obligaciones de desempeño sean medidas inicialmente al precio de la transacción, i.e. la consideración pagable por el cliente. Cuando el contrato incluye más de una obligación de desempeño, el precio de la transacción sería asignado al inicio entre las obligaciones de desempeño con base en los precios de venta autónomos relativos de los bienes y servicios asociados. Las juntas reconocen que puede ser difícil la identificación de los precios de venta autónomos, y que requerirá el uso de estimados cuando no existan precios de venta autónomos. Sin embargo, dado que este enfoque será consistente con el principio de que los ingresos ordinarios se reconocen cuando se satisfacen (más que cuando todas las obligaciones según el contrato han sido satisfechas) las obligaciones de la entidad según el contrato, consideran que es apropiado el uso de estimados.

En la medida en que subsiguientemente se satisfacen las obligaciones de desempeño, mediante la entrega de los bienes o servicios, la cantidad del precio de transacción asignado a cada obligación de desempeño sería reconocida como ingreso ordinario. Como resultado, durante la vida del contrato, la cantidad total de los ingresos ordinarios reconocidos sería igual al precio de la transacción.

Este enfoque es denominado el 'enfoque de precio de transacción asignado' porque, luego del inicio del contrato, se propone que las obligaciones de desempeño no serían vueltas a medir, con una sola excepción: la medición de la obligación de desempeño sería actualizada si esa obligación de desempeño se vuelve onerosa. El DP propone que la obligación de desempeño sería considerada onerosa cuando el costo esperado por la entidad para satisfacer la obligación de desempeño excede el valor en libros de la obligación de desempeño. En tales circunstancias, la obligación de desempeño sería vuelta a medir hasta el costo esperado por la entidad para satisfacer la obligación de desempeño, y la entidad reconocería la diferencia como pérdida en el contrato.

Las juntas actualmente favorecen este enfoque, el cual usa la asignación histórica del precio de la transacción, en parte a causa de las dificultades prácticas que tiene la obtención de información confiable para volver a medir continuamente las obligaciones de desempeño. No obstante ello, hay algunas preocupaciones en relación con si el enfoque es confiable para todos los contratos de ingresos ordinarios, tales como los contratos de largo plazo, a precio fijo, para bienes y servicios con precios volátiles (e.g. contrato de tome-o-pague para la electricidad o una *commodity*). Las juntas están considerando el alcance, las revelaciones y el enfoque de medición para algunos contratos en orden a tratar esas preocupaciones, pero no han logrado un punto de vista preliminar sobre el mejor curso a seguir. El Apéndice B del DP discute tres enfoques que se podrían usar para la medición subsiguiente de las obligaciones de desempeño.

Efectos potenciales sobre la práctica actual

Si bien el enfoque propuesto en el DP tiene mucho en común con el modelo existente, en una cantidad de áreas cambiaría la práctica. El DP identifica las siguientes áreas que serían afectadas.

Uso del principio de reconocimiento de ingresos ordinarios basado-en-el-contrato

El DP propone que la entidad reconocería los ingresos ordinarios a partir de los incrementos en su posición neta en contrato con el cliente como resultado de satisfacer las obligaciones de desempeño. Los incrementos en otros activos (tales como efectivo, inventario todavía no transferido al cliente o activos biológicos) no darían origen al reconocimiento de ingresos ordinarios. Las entidades que en el presente reconocen los ingresos ordinarios a partir de la base del porcentaje de terminación para los contratos tipo-construcción reconocerían los ingresos ordinarios durante la construcción solamente si el cliente controla el elemento en cuando es construido. (De manera inversa, si bien el DP no hace esto explícito, las entidades que en el presente reconocen los ingresos ordinarios

solamente en la entrega de los bienes terminados aparentemente reconocerían los ingresos ordinarios durante la construcción si se puede demostrar que el cliente controla el elemento en cuanto es construido – quizás porque el cliente tiene el derecho de hacerse cargo del activo parcialmente construido y contratar otro proveedor para que lo termine.)

Identificación de las obligaciones de desempeño

En el presente, algunas entidades contabilizan algunas garantías mediante el causar los costos esperados más que mediante diferir la parte de los ingresos ordinarios para los servicios futuros de garantía que se puede necesitar prestar. Según el modelo que se propone en el DP, las obligaciones de garantía serían consideradas como obligaciones de desempeño y los ingresos ordinarios asignados a ellas serían reconocidos únicamente cuando se satisfagan las obligaciones de garantía.

Uso de estimados

Las entidades que actualmente cumplen con la orientación de los Estados Unidos contenida en el Emerging Issues Task Force Issue 00-21 y en la AICPA Statement of Position No. 97-2 algunas veces no reconocen los ingresos ordinarios para el elemento entregado si no hay evidencia objetiva y confiable del precio de venta de los elementos no-entregados. Según el modelo que se propone en el DP, tales entidades estimarán los precios de venta autónomos de los bienes y servicios no-entregados y reconocerían los ingresos ordinarios cuando se le entreguen al cliente los bienes y servicios.

Capitalización de los costos

En el presente, algunas entidades capitalizan ciertos costos de obtención de los contratos, tales como comisiones pagadas a un tercero para la obtención del contrato con el cliente. Según el modelo que se propone en el DP, los costos serían capitalizados únicamente si califican para capitalización de acuerdo con los otros Estándares, lo cual típicamente no sería el caso de tales comisiones. De acuerdo con ello, cuando incurre en ellos la entidad reconocería tales costos como gastos, lo cual puede no ser en el mismo período en el cual se reconocen los ingresos ordinarios relacionados.

Asuntos no cubiertos en el documento para discusión

En esta área son continuas las deliberaciones de la junta. El panel que se presenta en la siguiente página presenta una cantidad de asuntos a ser discutidos en las reuniones futuras cuando se desarrolle el borrador del Estándar.

Ejemplos ilustrativos

Tal y como se explicó arriba, las propuestas que se hacen en el DP en muchas áreas cambiarían el reconocimiento de los ingresos ordinarios, e introducirían algunos conceptos nuevos. El Apéndice A del DP presenta una cantidad de ejemplos que tienen la intención de ilustrar el modelo propuesto para el reconocimiento de los ingresos ordinarios.

Pasos siguientes

Los comentarios sobre el DP se reciben hasta el 19 de Junio del 2009. Durante el período de comentarios, IASB y FASB planean realizar visitas de campo, focalizándose inicialmente las industrias con contratos que sean más probables que afecten el modelo propuesto. Las juntas evaluarán los hallazgos de esas visitas, junto con las cartas comentarios recibidas sobre el DP. En vista a publicar en el 2010 el borrador para discusión pública. A la luz de los comentarios recibidos las juntas decidirán si realizar audiencias públicas para discutir el modelo propuesto.

Asuntos no cubiertos en el documento para discusión

- Alcance del Estándar general para el reconocimiento de ingresos ordinarios
- Renovación del contrato y opciones de cancelación (incluyendo derechos de devolución)
- Combinación de contratos
- Cambios en los términos y condiciones del contrato, luego del inicio del contrato
- Medición de derechos, incluyendo:
 - el valor del dinero en el tiempo;
 - incertidumbre (incluyendo riesgo de crédito y consideración contingente); y
 - consideración en no-efectivo.
- Orientación para la aplicación, destinada a ayudarles a las entidades a que identifiquen de manera consistente las obligaciones de desempeño.
- Orientación para la aplicación, destinada a ayudarles a las entidades a valorar cuándo se satisfacen las obligaciones de desempeño.
- Orientación para la aplicación, sobre cómo la entidad debe determinar los precios de venta autónomos para el propósito de asignar el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño individuales.
- Si para algunos contratos se requiere un enfoque de medición diferente, y si es así, el criterio para determinar cuándo se requiere ese enfoque y la base de medición para el mismo.
- Cuáles costos se deben incluir en la prueba de si la obligación de desempeño es onerosa y en el volver a medir la obligación de desempeño onerosa.
- En cuál unidad de cuenta debe operar la prueba de la obligación onerosa (e.g. la sola obligación de desempeño, las restantes obligaciones de desempeño contenidas en el contrato o el portafolio de obligaciones de desempeño homogéneas)
- Presentación bruta o neta de los pasivos del contrato y de los activos del contrato.
- Despliegue de las re-mediciones en el estado de ingresos comprensivos.
- Presentación bruta versus neta de los ingresos ordinarios.
- Requerimientos de revelación.
- Orientación para la transición y fecha efectiva.
- Enmiendas consiguientes a otros Estándares.

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés del **IAS Plus Update –January 2009 – Discussion paper proposes new basis for revenue recognition**” Traducción realizada por Samuel A. Mantilla, asesor de investigación contable de Deloitte & Touche Ltda., Colombia, con la revisión técnica de César Cheng, Socio Director General de Deloitte & Touche Ltda., Colombia

Este material y la información aquí incluida es proporcionada por Deloitte Touche Tohmatsu con el fin de mostrar un aspecto general sobre uno o varios temas en particular, y no son un tratamiento exhaustivo sobre el(los) mismo(s). Por lo tanto, la información presentada no sustituye a la asesoría o a nuestros servicios profesionales en materia contable, fiscal, legal, financiera, de consultoría o de otro tipo. No es recomendable considerar esta información como la única base para cualquier resolución que pudiese afectarle a usted o a su negocio. Antes de tomar cualquier decisión o acción que pudiese afectar a sus finanzas personales o a su empresa debe consultar a un asesor profesional.

Acerca de Deloitte

Deloitte presta servicios profesionales en auditoría, impuestos, consultoría y asesoramiento financiero a organizaciones públicas y privadas de diversas industrias. Con una red global de firmas miembro en 140 países, Deloitte brinda su experiencia y profesionalismo de clase mundial para ayudar a sus clientes a alcanzar el éxito desde cualquier lugar del mundo en el que éstos operen.

Los 165.000 profesionales de la firma están comprometidos con la visión de ser modelo de excelencia; están unidos por una cultura de cooperación basada en la integridad y el valor excepcional a los clientes y mercados, en el compromiso mutuo y en la fortaleza de la diversidad. Disfrutan de un ambiente de aprendizaje continuo, experiencias retadoras y oportunidades de lograr una carrera en Deloitte. Sus profesionales están dedicados al fortalecimiento de la responsabilidad empresarial, a la construcción de la confianza y al logro de un impacto positivo en sus comunidades.

Copyright © 2009 Deloitte Development LLC. All rights reserved.

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu