

## IFRS industry insights

### El proyecto de reconocimiento de ingresos ordinarios – Una actualización para la industria de telecomunicaciones



Muchas de las compañías de telecomunicaciones que respondieron expresaron preocupaciones acerca de la propuesta para identificar por separado las obligaciones de desempeño...

En junio 2010, IASB y FASB ('las Juntas') dieron un paso importante hacia el desarrollo de un estándar completamente nuevo para el reconocimiento de los ingresos ordinarios, haciéndolo mediante la emisión de un conjunto de propuestas contenidas en la forma de un borrador para discusión pública (ED). Las propuestas afectarían de manera importante el reconocimiento de los ingresos ordinarios reconocidos en la industria de telecomunicaciones. Luego de la emisión del ED, las Juntas han realizado actividad de amplio alcance. El período para comentarios sobre el ED, que terminó el 15 diciembre 2010, generó cerca de 950 respuestas, y posteriormente las Juntas fueron anfitriones de sesiones de mesa redonda que incluyeron participantes de todas las circunscripciones, incluyendo preparadores, usuarios y auditores, provenientes de un amplio espectro de industrias. Quienes respondieron de parte de la industria de telecomunicaciones expresaron preocupación respecto de una serie de propuestas contenidas en el ED, incluyendo identificación de las obligaciones de desempeño separadas, costos del contrato, la prueba del contrato oneroso y las modificaciones de los contratos. Recientemente las Juntas discutieron esos temas y tomaron algunas decisiones tentativas que difieren de las propuestas contenidas en el ED. Las Juntas han estado consultando a los constituyentes para obtener retroalimentación sobre algunas de esas decisiones tentativas.

#### Identificación de las obligaciones de desempeño separadas

El ED requeriría que la entidad evalúe todos los bienes y servicios prometidos en el contrato a fin de determinar si hay obligaciones de desempeño separadas. La entidad contabilizaría por separado todos los bienes y servicios que sean 'distintos,' significando ello que el bien o servicio es ya sea:

- a) vendido por separado en el mercado del cliente; o
- b) podría venderse por separado a causa de que sería útil por sí mismo o en conjunto con otro producto que esté disponible por separado y que tenga un margen de utilidad diferente.

Una vez que se identifican las obligaciones de desempeño separadas, los ingresos ordinarios se asignarían a cada una de ellas con base en sus precios de venta independientes.

Muchas de las compañías de telecomunicaciones que respondieron expresaron preocupaciones acerca de la propuesta para identificar por separado las obligaciones de desempeño dado que ello puede cambiar de manera importante la manera como los operadores de móviles reconocen los ingresos ordinarios relacionados con los teléfonos subsidiados. En una serie de mercados es común que los teléfonos sean ofrecidos gratis o a un precio altamente subsidiado, haciéndolo cuando el cliente participa en un contrato de tiempo al aire por un período de tiempo ampliado. Quienes respondieron de parte de las compañías de telecomunicaciones señalaron que están viendo el suministro de los teléfonos como incidental a, más que como forma separada, del suministro del tiempo al aire según el contrato.

En febrero 2011, las Juntas decidieron tentativamente mantener el concepto distinto con algunas revisiones y agregando un criterio adicional para la identificación de las obligaciones de desempeño separadas. El criterio adicional requeriría que la entidad contabilice como una obligación de desempeño el paquete de los bienes o servicios separados, si la entidad presta el servicio de integración de esos bienes o servicios en un solo elemento que la entidad le proporciona al cliente. Las Juntas señalaron que este criterio adicional debe abordar las preocupaciones provenientes de la industria de la construcción cuando el contratista es contratado para construir un activo y suministra tanto materiales como servicios. Si no se satisface ese criterio, el bien o servicio prometido, o el paquete de bienes o servicios, sería tratado como una obligación de desempeño separada 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 otros bienes o servicios prometidos en el contrato. La propuesta de que el bien o servicio necesitaría tener un margen de utilidad diferente para que sea considerado como 'distinto' fue eliminada tentativamente.

Las Juntas les solicitaron al personal realizar adicionales investigación y actividades de extensión con el fin de obtener retroalimentación de los constituyentes sobre la decisión tentativa relacionada con la identificación por separado de las obligaciones de desempeño. En este momento no está claro si las Juntas revisarán las propuestas para abordar las preocupaciones de la industria de telecomunicaciones.

### Costos del contrato

El ED requeriría que los costos del contrato sean capitalizados si los costos dan origen a un activo de acuerdo con otros IFRS, o están relacionados directamente con el contrato, generan o mejoran recursos de la entidad que serán usados en la satisfacción de la futura obligación de desempeño y se espera sean recuperados. Por consiguiente, las cantidades pagadas para obtener el contrato del cliente tales como los costos de venta, mercadeo, publicidad y negociaciones serían llevados al gasto cuando se incurre en ellos.

Los costos de adquisición del suscriptor son importantes para muchas compañías de telecomunicaciones y el tratamiento propuesto fue un área resaltada en muchas cartas comentario. Algunas compañías de telecomunicaciones tratan como activo intangible los costos de adquisición del suscriptor y esos costos típicamente incluyen las comisiones de venta. El ED requeriría que esos tipos de costos sean llevados al gasto cuando se incurra en ellos.

En febrero 2011, las Juntas cambiaron su punto de vista y tentativamente decidieron que los “costos incrementales” que se espere sean recuperados serían capitalizados. Los costos incrementales son los costos que son directamente atribuibles para obtener un contrato y que no se habría incurrido en ellos si no se hubiera obtenido el contrato. Por consiguiente, las comisiones de venta y los otros costos incurridos por las compañías de telecomunicaciones en los cuales no se habría incurrido si el contrato del cliente no se hubiera obtenido serían capitalizados. Todos los otros costos serían llevados al gasto cuando se incurre en ellos. El activo sería reconocido por los costos capitalizados y presentado en el estado de posición financiera y subsiguientemente medido sobre una base sistemática.

### Prueba del contrato oneroso

El ED requeriría que la entidad evalúe la obligación individual de desempeño para determinar si es onerosa. Una obligación de desempeño sería onerosa si los costos directos en que se incurriría para satisfacer la obligación son mayores que el precio de transacción asignado. Si lo es, un pasivo separado sería reconocido por esa obligación individual de desempeño.

Algunos de quienes respondieron de parte de la industria de telecomunicaciones expresaron preocupación acerca de la aplicación de la prueba onerosa a nivel de la obligación de desempeño y sugirieron que la prueba onerosa sea realizada a nivel de contrato dado que estuvieron preocupados acerca de que las obligaciones de desempeño sean identificadas como onerosas al inicio del contrato aún si el contrato como un todo es rentable conduciendo a una pérdida al inicio del contrato (la práctica común de ofrecer teléfonos gratis, o altamente subsidiados, como un incentivo para participar en un contrato de tiempo al aire fue citada como una situación en la cual las propuestas del ED no reflejarían la economía de la transacción). Tales personas que respondieron consideran que el contrato es la correcta unidad de cuenta dado que el precio de los elementos a menudo no se fija a nivel de la obligación de desempeño sino a nivel de contrato.

En febrero y marzo 2011, las Juntas cambiaron su punto de vista y tentativamente decidieron que la entidad realizaría la prueba onerosa a nivel del contrato. Las Juntas también discutieron si la entidad debe reconocer el pasivo oneroso a nivel del contrato o a nivel de una más alta unidad de cuenta a partir del empezar a participar en un contrato cuyo precio es fijado a pérdida con la expectativa de obtener futuros contratos rentables (‘contratos que conducen a pérdida’). Las Juntas decidieron tentativamente que no se debe proporcionar una excepción para los contratos que conducen a pérdida y que por consiguiente la prueba onerosa sería aplicada a nivel del contrato.

La decisión tentativa de las Juntas de realizar la prueba onerosa a nivel de contrato aliviará muchas preocupaciones acerca de las pérdidas al inicio del contrato pero las compañías de telecomunicaciones todavía pueden reconocer pérdidas al inicio para las entidades que suministran ciertos productos o servicios como que conducen a pérdida, haciéndolo con base en el contrato rentable futuro esperado con el mismo cliente.

---

Los costos de adquisición del suscriptor son importantes para muchas compañías de telecomunicaciones y el tratamiento propuesto fue un área resaltada en muchas cartas comentario.

---

## Las decisiones tentativas de las Juntas ofrecen alguna claridad alrededor de la contabilidad para las modificaciones del contrato.

### Modificaciones del contrato

El ED requeriría que las modificaciones del contrato sean contabilizadas junto con el contrato existente si los precios de la modificación y el contrato existente son interdependientes. En tal escenario, el efecto acumulativo de la modificación sería reconocido en el período en el cual ocurre la modificación. Si los precios de la modificación del contrato y del contrato existente no son interdependientes, la modificación del contrato sería contabilizada como un contrato separado.

Muchos de quienes respondieron de parte de compañías de telecomunicaciones comentaron que el ED era confuso y que en la práctica no resultaría en aplicación consistente dado que piensan que el principio de independencia del precio era insuficiente para ayudarle a la entidad a determinar si contabilizar la modificación del contrato como un contrato separado o como una modificación del contrato existente. Quienes respondieron también expresaron preocupaciones respecto de que en la práctica encontrarían dificultades al contabilizar las modificaciones del contrato sobre la base acumulada de ponerse al día dado que tienen grandes poblaciones de modificaciones de contratos relacionados con los cambios en los futuros bienes o servicios a ser entregados. Quienes respondieron consideran que la contabilidad de las modificaciones del contrato sobre una base prospectiva proporcionaría un mejor reflejo de la economía subyacente del acuerdo.

En febrero 2011, las Juntas decidieron tentativamente que si la modificación del contrato resulta en la adición de una obligación de desempeño separada 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.

Las decisiones tentativas de las Juntas ofrecen alguna claridad alrededor de la contabilidad para las modificaciones del contrato. Los operadores de telecomunicaciones que modifican sus contratos mediante proporcionar bienes o servicios nuevos diferentes al precio de mercado pueden ser capaces de tratar esa modificación como un contrato separado. Sin embargo, las extensiones del contrato a un precio por debajo del mercado pueden no poder ser tratadas como un contrato separado que resulte en la reasignación del precio de la transacción.

Otro problema importante resaltado en las cartas comentario se relaciona con la determinación del precio de la transacción cuando hay consideración incierta. El problema fue discutido a finales de marzo pero no se llegó a decisiones tentativas. Las Juntas discutirán este problema junto con una serie de otros problemas, haciéndolo antes de finalizar el proyecto y emitir el estándar final. Nosotros le proporcionaremos a usted actualizaciones periódicas en la medida en que las Juntas tomen decisiones importantes.

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés de **IFRS industry insights – Marzo 2011 – The Revenue Recognition Project – An update for the telecommunications industry**, publicado por Deloitte LLP (UK) – Traducción realizada por Samuel A. Mantilla, asesor de investigación contable de Deloitte & Touche Ltda., Colombia, con la revisión técnica de César Cheng, Socio Director General de Deloitte & Touche Ltda., Colombia.

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

Deloitte presta servicios de auditoría, impuestos, consultoría y asesoramiento financiero a organizaciones públicas y privadas de diversas industrias. Con una red global de firmas miembros en más de 140 países, Deloitte brinda sus capacidades de clase mundial y su profunda experiencia local para ayudar a sus clientes a tener éxito donde sea que operen. Aproximadamente 169.000 profesionales de Deloitte se han comprometido a convertirse en estándar de excelencia.

#### **Limitación de responsabilidad**

Este material y la información incluida se proporcionan sin interpretación alguna, Deloitte Touche Tohmatsu Limited no hace ninguna declaración ni otorga garantía alguna, de manera expresa o implícita, sobre el mismo y la información proporcionada. Sin limitar lo anterior, Deloitte Touche Tohmatsu Limited no garantiza que el material o el contenido estén libres de error o que cumplan con criterios particulares de desempeño o calidad. Deloitte Touche Tohmatsu renuncia expresamente a cualesquier garantías implícitas, incluidas de manera enunciativa mas no limitativa, garantías de comercialización, propiedad, adecuación para un propósito en particular, no infracción, compatibilidad, seguridad y exactitud. Al utilizar este material y la información aquí incluida lo hace bajo su propio riesgo y asume completa responsabilidad sobre las consecuencias que pudieran derivar por el uso de los mismos. Deloitte Touche Tohmatsu Limited no se responsabiliza por daños especiales, indirectos, incidentales, derivados, punitivos o cualesquier otros deterioros resultantes de una acción de contrato, estatuto, extracontractual (incluyendo, sin limitación, negligencia) o de otro tipo, relacionados con el uso de este material o de la información proporcionada. Si alguna parte de lo anterior no es completamente ejecutoria, la parte remanente seguirá siendo aplicable.

Una firma miembro de Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2011 Todos los derechos reservados