

IFRS in Focus (edición en español) Reunión conjunta sobre ingresos ordinarios (Marzo 2015)

Contenidos

Introducción

Tema 1 – Asignación del precio de la transacción por descuentos y consideración variable

Tema 2 – Derechos materiales

Tema 3 – Consideración por pagar al cliente

Tema 4 – Obligaciones de desempeño satisfechas parcialmente antes de la identificación del contrato

Tema 5 – Garantías

Tema 6 – Componentes de financiación importantes

Tema 7 – Si las contribuciones están dentro del alcance del nuevo estándar de ingresos ordinarios

Tema 8 – Series de bienes o servicios distintos

Este IFRS in Focus resume la reunión de marzo del grupo de recursos para la transición (TRG = transition resource group) de ingresos ordinarios conjunto de IASB y FASB.

Introducción

El propósito del TRG no es emitir orientación sino buscar retroalimentación sobre los problemas potenciales relacionados con la implementación del IFRS (NIIF) 15 *Ingresos ordinarios provenientes de contratos con los clientes* (el "nuevo estándar de ingresos ordinarios"). Mediante analizar y discutir los problemas potenciales de implementación, el TRG les ayudará a las juntas a determinar si necesitan realizar acción adicional, tal como proporcionar aclaración o emitir otra orientación. El TRG está conformado por preparadores del estado financiero, auditores, y emisores provenientes de "un espectro amplio de industrias, localizaciones geográficas y organizaciones públicas y privadas" y miembros de la junta de IASB y FASB asisten a las reuniones del TRG. Representantes de la SEC, PCAOB, IOSCO y AICPA también son invitados a observar las reuniones.

Para más información acerca del TRG vea el [sitio web](#) de IASB, que incluye los [materiales de las reuniones](#) que describen adicionalmente los temas que se discuten a continuación.

En general el TRG estuvo de acuerdo con los análisis, conclusiones o recomendaciones del personal de IASB y FASB en relación con los Temas 1, 2, 4 y 6. Los miembros del TRG no llegaron a acuerdo sobre los problemas relacionados con los Temas 3 y 8, y es probable que esos problemas serán abordados en una reunión futura del TRG. Los temas 5 y 7 no fueron fuente de muchas discusiones porque son de carácter educativo y no se tiene la intención de solicitar puntos de vista sobre las recomendaciones o conclusiones.

La siguiente reunión del TRG está programada para el 13 de julio de 2015.

Nota del editor: El 1 de abril de 2015, FASB tentativamente acordó aplazar la fecha efectiva del nuevo estándar de ingresos ordinarios y permitir la adopción temprana por parte de las entidades que reporten según los US GAAP. Las entidades públicas y privadas tendrían un año adicional para continuar sus esfuerzos de implementación. Además, a las entidades se les permitiría la adopción temprana de la fecha efectiva original. En el momento de redactar, se espera que IASB considerará en abril de 2015 si aplazar la fecha efectiva del IFRS (NIIF) 15.

Para más información útil por favor
vea los siguientes sitios web:

www.iasplus.com

www.deloitte.com

Tema 1 – Asignación del precio de la transacción por descuentos y consideración variable

Antecedentes

El nuevo estándar de ingresos ordinarios incluye orientación sobre la asignación de descuentos a solo una o algunas, pero no a todas, las obligaciones de desempeño (parágrafo 82 del IFRS (NIIF) 15), que difiere de la orientación sobre la asignación de la consideración variable a una o algunas, pero no a todas, las obligaciones de desempeño (parágrafos 85 y 86 del IFRS (NIIF) 15). Dado que los descuentos pueden ser consideración variable (e.g., el nuevo estándar de ingresos ordinarios cita los descuentos como ejemplos de consideración variable), los *stakeholders* han cuestionado cuál orientación debe ser aplicada cuando el contrato de la entidad con un cliente incluye un descuento.

El personal de IASB y de FASB observó que los *stakeholders* han expresado tres puntos de vista sobre este tema:

- *Punto de vista A* – La entidad primero determinaría si el descuento es consideración variable. Si la entidad concluye que el descuento es consideración variable, aplicaría la orientación sobre la asignación de la consideración variable si se satisfacen los criterios relacionados. De otra manera, la entidad miraría la orientación sobre la asignación del descuento a fin de determinar cómo asignar el descuento.
- *Punto de vista B* – Independiente de si el descuento es fijo o variable, la entidad consideraría solo la orientación sobre la asignación del descuento y asignaría el descuento de acuerdo con ella.
- *Punto de vista C* – La entidad usaría el juicio y aplicaría ya sea la orientación sobre la asignación del descuento o la orientación sobre la asignación de la consideración variable, dependiendo de los hechos y circunstancias.

El personal de las dos juntas concluyó que el Punto de vista A es el único punto de vista respaldado según el nuevo estándar de ingresos ordinarios dado que consideraron que el parágrafo 86 del IFRS (NIIF) 15 establece una jerarquía que requiere que la entidad identifique, y asigne la consideración variable a, las obligaciones de desempeño antes de aplicar otra orientación (e.g., la orientación sobre la asignación de un descuento).

Para detalles adicionales vea el [Documento 31 de la agenda del TRG](#).

Resumen

Los miembros del TRG de manera general respaldaron la recomendación del personal.

Tema 2 – Derechos materiales

Antecedentes

El nuevo estándar de ingresos ordinarios incluye orientación para la implementación que requiere que la entidad valore si la opción por bienes o servicios futuros le proporciona al cliente un derecho material (parágrafos 26 y B40 del IFRS (NIIF) 15) y por consiguiente debe ser contabilizada como una obligación de desempeño. Si la opción le proporciona al cliente un derecho material, la entidad debe asignar una porción de la consideración al derecho material y reconocer los ingresos ordinarios cuando los subyacentes “bienes o servicios futuros sean transferidos o cuando la opción expire” (parágrafo B40 del IFRS (NIIF) 15). Dado que las opciones del cliente difieren (e.g., premios para el cliente, incentivos de venta, descuentos futuros), los *stakeholders* han planteado varios problemas de implementación, incluyendo los siguientes:

- *Problema 1: Contabilidad para el ejercicio que el cliente hace de un derecho material* – El personal de IASB y FASB observó que son conscientes de tres puntos de vista sobre cómo la entidad debe contabilizar el ejercicio. Según el “Punto de vista A”, la entidad contabilizaría el ejercicio como un cambio en el precio de transacción del contrato (parágrafos 87 hasta 90 del IFRS (NIIF) 15) (i.e., una continuación del contrato, por la cual la consideración adicional sería asignada al derecho material). Según el “Punto de vista B”, el ejercicio sería contabilizado como una modificación del contrato (parágrafos 18 hasta 21 del IFRS (NIIF) 15) que puede requerir la re-asignación de la consideración entre obligaciones de desempeño existentes y futuras. Quienes proponen el “Punto de vista C” sostienen que la entidad debe contabilizar el ejercicio como consideración variable (i.e., al inicio del contrato inicial, la entidad estimaría la probabilidad del ejercicio de la opción para determinar la cantidad de la consideración variable, sujeta a la restricción, para incluirla en el precio de la transacción). Los miembros del personal rechazaron el Punto de vista C porque no consideraron que esté respaldado por el nuevo estándar de ingresos ordinarios (específicamente a la luz de la discusión contenida en el parágrafo BC186 de las bases para las conclusiones del estándar). Observaron que ya sea el Punto de vista A o el Punto de vista B son razonables pero enfatizaron que dado que los derechos materiales pueden variar de manera importante, la entidad necesitaría usar el juicio para determinar cuál alternativa aplicar.

- *Problema 2: Cómo evaluar los derechos materiales por la existencia de componentes de financiación importantes* – Los miembros del personal observaron que el nuevo estándar de ingresos ordinarios requieren que la entidad evalúe el componente de financiación importante cuando determine el precio de la transacción y que tal evaluación incluiría la valoración de los derechos materiales. Si bien la orientación observa ciertos casos en los cuales el componente de financiación importante no está presente (el párrafo 62(a) del IFRS (NIIF) 15 establece que un componente de financiación importante no existe cuando el “cliente pagó por adelantado los bienes y servicios, y la oportunidad de la transferencia de esos bienes o servicios es a discreción del cliente” y el párrafo 63 del IFRS (NIIF) 15 determina que “como expediente práctico, la entidad no necesita ajustar la cantidad de consideración prometida por los efectos de un componente de financiación importante si la entidad espera, al inicio del contrato, que el período entre cuando la entidad transfiere al cliente el bien o servicio prometido y cuando el cliente paga por ese bien o servicio será un año o menos”), un componente de financiación importante puede existir como resultado de proporcionar un derecho material si están presentes varios factores. Vea abajo el **Tema 6 – Componentes de financiación importantes** para una discusión de los factores que pueden señalar de manera más amplia si existe un componente de financiación importante.
- *Problema 3: Determinación del período durante el cual la entidad debe reconocer honorarios anticipados no-reembolsable (e.g., honorarios de activación por una vez en un contrato de servicio de mes-a-mes según el cual la entidad no se ha comprometido a fijación de precios futuros) (Este problema también fue discutido en la reunión del TRG de octubre de 2014)* – Los miembros del personal señalaron que la determinación de si la entidad debe reconocer honorarios anticipados no-reembolsable durante el período del contrato (un mes en el anterior ejemplo) o durante el período esperado de servicio (i.e., la vida de la relación con el cliente) depende de si los honorarios anticipados le proporcionan al cliente un derecho material. De acuerdo con el punto de vista de los miembros del personal, los honorarios anticipados no-reembolsables deben ser reconocidos durante el período del contrato si la entidad concluye que los honorarios no proporcionan un derecho material. Inversamente, si los honorarios anticipados no-reembolsables le proporcionan al cliente un derecho material, los honorarios deben ser reconocido durante el período esperado de servicio. Los miembros del personal también señalaron que la entidad debe considerar factores tanto cualitativos como cuantitativos para determinar si los honorarios anticipados no-reembolsables le proporcionan al cliente un derecho material. Tales factores incluyen (1) la experiencia histórica de renovación que tiene la entidad, (2) si el cliente podría obtener de otro proveedor de servicio servicios sustancialmente equivalentes sin pagar honorarios anticipados no-reembolsables similares, y (3) la comparabilidad de la tasa de renovación con la cantidad que el nuevo cliente estaría requerido a pagar.

Para información adicional, vea el **Documento 32 de la agenda del TRG**.

Resumen

Si bien el TRG en general estuvo de acuerdo con el análisis, conclusiones y recomendaciones del personal con relación a los Problemas 1, 2 y 3, principalmente discutió el Problema 1, específicamente el Punto de vista A (según el cual el ejercicio que el cliente haga del derecho material sería contabilizado como un cambio en el precio de la transacción) y el Punto de vista B (según el cual el ejercicio sería contabilizado como una modificación del contrato). Muchos miembros del TRG expresaron una preferencia por el Punto de vista A dado que consideraron que es consistente con la práctica actual, conduce a un resultado lógico y puede ser más práctico de aplicar. Sin embargo, los miembros del TRG no se opusieron al Punto de vista B porque entendieron que podría ser una alternativa viable según el nuevo estándar de ingresos ordinarios. Si bien los miembros del TRG reconocieron que permitir dos alternativas podría resultar en aplicación inconsistente (e.g., a partir de una elección amplia de política), observaron que cualquier elección debe ser aplicada de manera consistente a tipos similares de transacciones. Además, muchos miembros del TRG consideraron que los resultados de contabilidad según el Punto de vista A a menudo serían similares con los del punto de vista B porque con cualquiera de esos puntos de vista, los bienes o servicios subyacentes asociados con el derecho material es probable que sean obligaciones de desempeño distintas (i.e., dado que son opcionales según el contrato inicial).

Tema 3 – Consideración por pagar al cliente

Antecedentes

Además de la orientación sobre el reconocimiento, medición, y presentación de la consideración por pagar al cliente (párrafos 70 hasta 72 del IFRS (NIIF) 15), el nuevo estándar de ingresos ordinarios contiene orientación sobre la consideración variable (párrafo 50 del IFRS (NIIF) 15) según la cual la entidad está requerida a estimar la cantidad de la consideración variable e incluir esa cantidad en el precio de la transacción. Si bien la orientación del estándar sobre la consideración variable podría decirse que aplica a la consideración por pagar al cliente si tal consideración es variable, algunos *stakeholders* consideran que el requerimiento para incluir la consideración variable por pagar al cliente en el precio de la transacción puede ser inconsistente con el requerimiento de aplazar el reconocimiento de la consideración por pagar al cliente hasta que la entidad paga o promete pagar. Además, el personal de IASB y de FASB observó que hay diferentes interpretaciones en relación con (1) cuáles entidades satisfacen la definición de cliente y (2) qué pagos al cliente podrían resultar en una reducción de los ingresos ordinarios.

De acuerdo con ello, los miembros del personal realizaron un análisis de los siguientes problemas:

- *Problema 1: Valoración de cuáles pagos al cliente están dentro del alcance de la orientación sobre la consideración por pagar al cliente* - Al evaluar este problema, los miembros del personal señalaron que hay tres interpretaciones que prevalecen: (1) la entidad debe valorar toda la consideración por pagar (de manera amplia, todos los pagos) al cliente ("Interpretación A"); (2) la entidad debe valorar solo la consideración por pagar a un cliente según el contrato con el cliente (o contratos combinados) ("Interpretación B"); y (3) la entidad debe valorar solo la consideración por pagar al cliente según el contrato con el cliente (o contratos combinados) y la consideración por pagar a los clientes en la cadena de distribución del cliente de la entidad ("Interpretación C").

Los miembros del personal concluyeron que la Interpretación A es la única interpretación respaldada según el nuevo estándar de ingresos ordinarios porque las juntas reconocen en el párrafo BC257 de las bases para las conclusiones del estándar que el recibo de la consideración proveniente del cliente y el pago de consideración a un cliente pueden estar vinculados incluso si son eventos desconectados.

- *Problema 2: Determinación de si la orientación sobre la consideración por pagar a un cliente aplica solo a los clientes en la cadena de distribución o más ampliamente a cualquier cliente de un cliente de la entidad* – De acuerdo con el punto de vista de la entidad, la frase "por ejemplo" contenida en el párrafo BC255 no señala que la orientación sobre la consideración por pagar al cliente debe ser aplicada al cliente de un cliente que no hace parte de la cadena de distribución. Los miembros del personal señalaron que "quienes están en la cadena de distribución son clientes del cliente" y que "la frase cliente del cliente es un modismo del inglés plano para describir el concepto".
- *Problema 3: Oportunidad del reconocimiento de la consideración por pagar al cliente* – Los miembros del personal expresaron su convicción de que la orientación sobre la consideración variable según el nuevo estándar de ingresos ordinarios no está en conflicto con la orientación del estándar sobre la consideración por pagar al cliente. Concluyeron que si la consideración por pagar a un cliente es variable, se debe aplicar la orientación sobre la consideración variable. Inversamente, determinaron que si tal consideración no es variable, es aplicable la orientación sobre la consideración por pagar al cliente.

Para información adicional vea el [Documento 28 de la agenda del TRG](#).

Resumen

El Problema 1 generó considerable debate entre los miembros del TRG, con algunos miembros estando de acuerdo con la recomendación que el personal hizo de la Interpretación A y otros viendo la Interpretación B como la conclusión apropiada. Sin embargo, los miembros del TRG en general estuvieron de acuerdo con que la entidad debe evaluar el pago al cliente (o al cliente del cliente), particularmente cuando no hayan sido transferidos bienes o servicios, para determinar la sustancia comercial del pago y si el pago está vinculado (económicamente) a los ingresos ordinarios del contrato con el cliente. De acuerdo con ello, los miembros del TRG en general estuvieron de acuerdo con que los miembros del personal deben buscar conciliar los puntos de vista del Problema 2 articulados en el Documento 28 de la agenda del TRG más que recomendar enmiendas al nuevo estándar de ingresos ordinarios.

Sobre los Problemas 2 y 3, el TRG no estuvo de acuerdo, y los miembros de FASB señalaron que la Junta y su personal deben evaluar la retroalimentación de los miembros del TRG para determinar los pasos siguientes (muy probablemente en una reunión futura del TRG), incluyendo si según el nuevo estándar de ingresos ordinarios son posibles "soluciones factibles" o si se requiere un cambio al estándar. Las preocupaciones acerca del Problema 2 principalmente estuvieron relacionadas con la identificación del cliente, particularmente para el agente que puede tener más de un clientes (i.e., el principal y el cliente final en la transacción de ingresos ordinarios); pero los miembros del TRG en general estuvieron de acuerdo con que la entidad debe evaluar el pago al cliente a fin de determinar si el pago debe estar vinculado con el contrato (tal y como lo hicieron con relación al Problema 1). Para el Problema 3, el meollo del debate del TRG fue si la oportunidad apropiada para el reconocimiento del ajuste al precio de la transacción es (1) la fecha de la comunicación (e.g., cuando el cliente es informado de la planeada "reducción del cupón"), (2) la fecha de aprobación de la administración (e.g., cuando la administración con la autoridad relevante aprueba la planeada reducción del cupón), o (3) determinado de acuerdo con la orientación sobre la restricción de la consideración variable.

Tema 4 – Obligaciones de desempeño satisfechas parcialmente antes de la identificación del contrato

Antecedentes

Las entidades algunas veces comienzan actividades sobre un contrato específico anticipado con su cliente antes que (1) acuerden el contrato o (2) el contrato satisfaga los criterios contenidos en el paso 1 del nuevo estándar de ingresos ordinarios. Los miembros del personal de IASB y FASB se refieren a la fecha en la cual el contrato satisface los pasos del criterio 1 como la "fecha de establecimiento del contrato" [CED = contract establishment date] y se refieren a las actividades realizadas antes de la CED como "actividades previas a la CED". (En el párrafo 3 del Documento 33 de la agenda del TRG, los miembros del personal observaron que las actividades previas a la CED pueden incluir (1) "tareas administrativas que ni resultan en la transferencia de un bien o servicio para el cliente, ni cumplen el contrato anticipado"; (2) "actividades para cumplir el contrato anticipado pero que no resultan en la transferencia de un bien o servicio, tal como los costos de inicialización"; o (3) "actividades que transfieren un bien o servicio para el cliente en o subsiguiente a la CED".)

Los miembros del personal observaron que los *stakeholders* han identificado dos problemas con relación a las actividades previas a la CED:

- **Problema 1: Cómo reconocer los ingresos ordinarios provenientes de las actividades previas a la CED** – Una vez que han sido satisfechos los criterios contenidos en el paso 1, los *stakeholders* han sugerido que las entidades deben reconocer los ingresos ordinarios por las actividades previas a la CED ya sea (1) sobre una base de recuperación acumulada (i.e., registro de los ingresos ordinarios a la CED para todas las obligaciones de desempeño satisfechas o parcialmente satisfechas) o (2) prospectivamente (i.e., registrar los ingresos ordinarios por el desempeño que ha ocurrido antes de la CED cuando se satisfagan las obligaciones de desempeño restantes). Los miembros del personal recomendaron la primera alternativa porque consideran que es más consistente con el principio central del nuevo estándar de ingresos ordinarios.
- **Problema 2: Cómo contabilizar ciertos costos de cumplimiento incurridos antes de la CED** – Los miembros del personal señalaron tres alternativas potenciales identificadas por los *stakeholders*:
 - (a) **Alternativa A.** Tales costos son capitalizados como costos para cumplir un contrato anticipado. Esos costos serían llevados al gasto inmediatamente en la CED si se relacionan con el progreso tenido hasta la fecha porque los bienes o servicios constituyen una obligación de desempeño que ya ha sido transferida al cliente. El activo restante sería amortizado durante el período en que los bienes o servicios con los cuales se relaciona el activo serán transferidos al cliente.
 - (b) **Alternativa B.** Tales costos son capitalizados como costos para cumplir un contrato anticipado y son amortizados cuando la entidad transfiere los bienes o servicios *restantes* según el contrato, i.e., sobre una base prospectiva.
 - (c) **Alternativa C.** Tales costos *no pueden* ser capitalizados como costos para cumplir un contrato anticipado porque se relacionan con progreso realizado antes de la obtención del contrato y no para satisfacer obligaciones de desempeño en el futuro. Por consiguiente, tales costos deben ser llevados al gasto cuando se incurre en ellos a menos que califiquen para capitalización según otra orientación (e.g.: orientación sobre inventario).

Los miembros del personal observaron que no consideraron la Alternativa B para tratamiento prospectivo porque no recomendaron la contabilidad prospectiva para el Problema 1. Los miembros del personal recomendaron la Alternativa A porque esto “resultaría en el mismo reconocimiento acumulado de los costos y por lo tanto el margen a la CED y en períodos futuros cuando el contrato haya satisfecho los criterios [para ser un contrato] desde el inicio del contrato. los dos contratos serán idénticos y por consiguiente económicamente equivalentes a partir de la CED.”

Para más información, vea el [Documento 33 de la agenda del TRG](#).

Resumen

Los miembros del TRG en general estuvieron de acuerdo con las recomendaciones del personal.

Tema 5 – Garantías

Antecedentes

El nuevo estándar de ingresos ordinarios proporciona orientación sobre cuándo la entidad debe contabilizar una garantía como una obligación de desempeño (e.g., si el cliente tiene la opción de comprar la garantía o la garantía proporciona un servicio además del aseguramiento de que el producto cumple con las especificaciones acordadas). Si la garantía es una obligación de desempeño, la entidad contabilizaría la garantía mediante la asignación de una porción del precio de la transacción a esa obligación de desempeño (parágrafos 73 hasta 86 del IFRS (NIIF) 15). La orientación incluye tres factores que la entidad consideraría al hacer tal determinación: (1) si la garantía está requerida por ley, (2) la duración del período de cobertura, y (3) la naturaleza de las tareas que se prometen (parágrafo B31 del IFRS (NIIF) 15).

Continuamente surgen preguntas acerca de cómo la entidad determinaría si una garantía de producto cuyo precio no se fije por separado es una obligación de desempeño (i.e., si la garantía representa un servicio más que una garantía por la funcionalidad que se tiene la intención tenga el producto). Para propósitos ilustrativos, el personal de IASB y FASB discutió un ejemplo en el cual una compañía de valijas proporciona una garantía para el tiempo de vida para reparar cualquier daño a la valija libre de cargo y observó que tal garantía sería una obligación de desempeño porque la compañía acordó hacer las reparaciones por cualquier daño (i.e., las reparaciones se extienden más allá de lo defectos que impiden que la valija funcione como se tiene la intención que lo haga).

Los miembros del personal observaron que el ejemplo de las valijas “ilustra un conjunto relativamente sencillo de hechos y circunstancias que demuestran un caso de cuando una garantía proporciona un servicio” y además observaron que la conclusión para otros acuerdos de garantía puede ser menos clara. De acuerdo con ello, los miembros del personal reiteraron que la entidad necesitará valorar la sustancia de las promesas contenidas en el acuerdo de garantía y ejercer juicio con base en los hechos y circunstancias específicos de la entidad.

Para detalles adicionales, vea el [Documento 29 de la agenda del TRG](#).

Resumen

Los miembros del TRG en general estuvieron de acuerdo con la conclusión del personal para el patrón de hechos presentado en el Documento 29 de la agenda del TRG. Alguna discusión se centró en la duración de la garantía (i.e., la garantía durante el tiempo de vida en el ejemplo de la compañía de valijas), pero los miembros del personal reiteraron que si bien la duración puede ser un indicador de si la garantía es una obligación de desempeño separada, no es determinativa. El personal reiteró además que el principal propósito del documento era educativo – esto es, su intención principal fue contrarrestar el reclamo hecho por algunos *stakeholders* de que “nada ha cambiado en relación con la práctica actual” y demostrar que la entidad necesitaría usar el juicio en la determinación de si hay obligaciones de desempeño adicionales a las cuales se deba asignar el precio de la transacción.

Tema 6 – Componentes de financiación importantes

Antecedentes

Según el paso 3 del nuevo modelo de reconocimiento de los ingresos ordinarios, en su determinación del precio de la transacción la entidad puede necesitar incluir un componente de financiación importante. El nuevo estándar observa la necesidad de que la entidad valore los hechos y circunstancias relevantes, incluyendo si hay diferencia “entre la cantidad de la consideración prometida y el precio de venta en efectivo de los bienes o servicios prometidos” (parágrafo 61 del IFRS (NIIF) 15). Además, el estándar observa tres factores para los cuales tal diferencia no sería atribuible al componente de financiación importante (parágrafo 62 del IFRS (NIIF) 15). El personal de IASB y FASB ha sido informado de las siguientes preocupaciones del *stakeholder*:

- *Cómo interpretar de manera amplia el factor contenido en el parágrafo 62(c) del IFRS (NIIF) 15* – La orientación establece que “la diferencia entre la consideración prometida y el precio de venta en efectivo del bien o servicio surge por razones diferentes al suministro de financiación ya sea al cliente o a la entidad, y la diferencia entre esas cantidades es proporcional a la razón por la diferencia. Por ejemplo, los términos del pago pueden proporcionarle a la entidad o al cliente protección ante que la otra parte falle en completar de la manera adecuada alguna o todas sus obligaciones según el contrato”. Los miembros del personal observaron dos puntos de vista que prevalecen. Según uno de tales puntos de vista, el factor debe ser interpretado de manera estrecha (i.e., muy pocas razones serían soportables). Según el otro punto de vista, el factor debe ser aplicado de manera amplia para requerir que la entidad considere la intención de los términos del pago (i.e., si los términos tuvieron la intención de ser financiación o por otras razones, tales como conveniencia del cliente, honorarios retenidos, y valor percibido por el cliente). Más que recomendar uno de los puntos de vista, los miembros del personal observaron que los puntos de vista están en “extremos opuestos del espectro” y que la intención de las juntas es muy probablemente algo que esté entre esos puntos de vista. Los miembros del personal observaron que determinar si un contrato con un cliente incluye un componente de financiación importante requerirá juicio a causa de las diferencias entre el precio de venta en efectivo y la consideración prometida y entre la oportunidad de la transferencia de los bienes y la oportunidad de la recepción del pago “no son necesariamente indicativos de un componente de financiación importante”.
- *Cómo aplicar la orientación cuando la consideración prometida es igual al precio de venta en efectivo* – Los miembros del personal de nuevo reiteraron la necesidad de que las entidades usen el juicio y señalaron que la entidad no debe automáticamente presumir que no existe componente de financiación importante si el precio de lista, el precio de venta en efectivo, y la consideración prometida son lo mismo. Además, la diferencia en esas cantidades no crea la presunción de que existe un componente de financiación importante; más aún, requeriría una evaluación.
- *Si el nuevo estándar impide que la entidad contabilice componentes de financiación que no sean importantes* – Los miembros del personal no se imaginaron que las entidades contabilizarían componentes de financiación insignificantes pero señalaron que las entidades no están impedidas a hacerlo.
- *Si el expediente práctico contenido en el parágrafo 63 del IFRS (NIIF) 15 puede ser aplicado cuando haya una sola corriente de pago para múltiples obligaciones de desempeño* – La orientación establece que “como expediente práctico, la entidad no necesita ajustar la cantidad prometida de consideración por los efectos de un componente de financiación importante si la entidad espera, al inicio del contrato, que el período entre cuando la entidad transfiere el bien o servicio prometido al cliente y cuando el cliente paga por ese bien o servicio será un año o menos” – Los miembros del personal citaron el ejemplo de un contrato a dos años según el cual la entidad entrega un dispositivo y presta un servicio. Discutieron dos puntos de vista alternativos sobre la determinación de si el expediente práctico aplica en esta situación (i.e., determinación del período entre la transferencia de los bienes o servicios y la recepción del pago). Según el “Punto de vista A”, la entidad asignaría mensualmente la consideración solo hasta que el primer elemento es entregado (i.e., el dispositivo en el ejemplo). Según el “Punto de vista B”, la entidad asignaría proporcionalmente la consideración mensual al dispositivo y a los servicios. Para el ejemplo, los miembros del personal señalaron que el Punto de vista B es apropiado.
- *Cómo calcular los intereses en los acuerdos que implican un componente de financiación importante* – Los miembros del personal no hicieron recomendaciones; más aún, observaron que la orientación no aborda de manera explícita la medición subsiguiente, pero las entidades deben aplicar la orientación contenida en el IFRS (NIIF) 9 Instrumentos financieros. Además, señalaron los ejemplos ilustrativos contenidos en el nuevo estándar de ingresos ordinarios (ejemplos 26 y 29) como orientación para que las entidades la consideren.

- *Como aplicar la orientación sobre el componente de financiación importante cuando un contrato con un cliente incluye múltiples obligaciones de desempeño* – Los miembros del personal expresaron su convicción de que es razonable hacer analogía de la orientación sobre descuento incluida en el nuevo estándar de ingresos ordinarios. Observaron que “puede ser posible determinar que un componente de financiación importante se relaciona de manera específica con una (o alguna) de las obligaciones de desempeño” y añadieron que la “atribución de un componente de financiación a una (o alguna) de las obligaciones de desempeño requerirá el uso de juicio”.

Para más información, vea el **Documento 30 de la agenda del TRG**.

Resumen

Los miembros del TRG en general estuvieron de acuerdo con el análisis que los miembros del personal hicieron de todos los problemas incluidos en el Documento 30 de la agenda del TRG pero centraron su discusión en los primeros dos problemas, en relación con los cuales observaron que las “líneas de resultados” no se tenía la intención estuvieran en la aplicación de la orientación. Esto es, los miembros del TRG estuvieron de acuerdo con que la orientación no debe contener la presunción refutable de que la entidad necesitaría sobreponerse (e.g., en relación con la existencia o no-existencia de un componente de financiación importante); más aún, a la entidad se le debe permitir usar el juicio para evaluar los hechos y circunstancias de la transacción. Los miembros del TRG también estuvieron de acuerdo con que esos dos problemas (1) parecen más estrechamente relacionados con los pagos anticipados que con los pagos hechos en mora y (2) aplican a los otros tipos de pagos anticipados (i.e., no solo a los honorarios de activación citados en el Documento 30 de la agenda del TRG). Los miembros del personal estuvieron de acuerdo con hacer las aclaraciones interpretativas relacionadas en el resumen de la reunión del TRG de marzo de 2015 y aclarar el párrafo 26 del Documento 30 de la agenda del TRG. Esta actualización del párrafo 26 tiene la intención de transmitir la noción de que si bien el precio de lista de la entidad puede ser igual a la consideración en efectivo, el precio de lista puede no reflejar el precio de venta en efectivo y si existe tal diferencia, necesitaría ser evaluada.

Además, algunos miembros del TRG debatieron el cuarto problema (en relación con la aplicación del expediente práctico a una sola corriente de pago que comprende múltiples obligaciones de desempeño). De los miembros del TRG que participaron en la discusión, la mayoría consideró que el Punto de vista B es la conclusión apropiada; pero algunos argumentaron que el Punto de vista A también es aceptable, y algunos sugirieron seguir los términos contractuales si se han establecido.

Tema 7 – Si las contribuciones están dentro del alcance del nuevo estándar de ingresos ordinarios

Antecedentes

Las contribuciones (que son definidas como transferencias no-recíprocas a una entidad sin ánimo de lucro y que son distinguibles de las transacciones de intercambio, las cuales son transferencias recíprocas) no están excluidas de manera explícita del alcance del nuevo estándar de ingresos ordinarios. Como resultado, algunos *stakeholders* han cuestionado si las contribuciones están dentro del alcance del estándar. Los miembros del personal afirmaron su convicción de que dado que las contribuciones son transferencias no-recíprocas (i.e., no implican la transferencia de bienes o servicios a un cliente), están fuera del alcance de la nueva orientación.

Para más información, vea el **Documento 26 de la agenda del TRG**.

Resumen

Los miembros del TRG en general estuvieron de acuerdo con que las contribuciones no-recíprocas no están dentro del alcance del nuevo estándar de ingresos ordinarios; sin embargo, los miembros del TRG observaron que si una entidad sin ánimo de lucro transfiere un bien o servicio como parte de o toda una contribución (i.e., una transferencia recíproca), tal transferencia recíproca debe ser contabilizada según la ASC 606. Los miembros del TRG en los Estados Unidos también estuvieron de acuerdo con la Junta de FASB y con los miembros del personal para no enmendar la ASC 606 para añadir otra excepción del alcance y estuvieron de acuerdo con la sugerencia de un miembro de la junta de FASB de que el AICPA podría evaluar si incluir una aclaración interpretativa en su orientación de la industria que no tiene el carácter de autoridad.

Tema 8 – Series de bienes o servicios distintos

Antecedentes

A diferencia de la orientación actual sobre ingresos ordinarios, el nuevo estándar de ingresos ordinarios incluye el concepto de una serie de bienes o servicios distintos que sean sustancialmente los mismos y que tengan el mismo patrón de transferencia (“la determinación de la serie”) (párrafos 22 y 23 del IFRS (NIIF) 15). Este concepto fue introducido para promover simplicidad y consistencia en la aplicación (párrafo BC113 de las bases para las conclusiones del nuevo estándar de ingresos ordinarios).

El personal de IASB y FASB observó que la entidad puede determinar que bienes y servicios constituyen una sola obligación de desempeño si (1) están “empaquetados” juntos a causa de que no son distintos o (2) son distintos pero satisfacen los criterios que requieren que la entidad los contabilice como una serie (y por lo tanto como una sola obligación de desempeño). Los miembros del personal observaron adicionalmente que una sola obligación de desempeño que comprende una serie de bienes o servicios distintos más que un paquete de bienes o servicios que no son distintos afecta (1) cómo es asignada la consideración variable, (2) si las modificaciones del contrato se contabilizan sobre una base acumulativa o prospectiva, y (3) cómo se tratan los cambios en el precio de la transacción.

Dada las potenciales implicaciones asociadas con si los bienes o servicios se determina que son una serie, los *stakeholders* han planteado preguntas acerca de lo siguiente:

- *Si los bienes tienen que ser entregados (o los servicios tienen que ser prestados) consecutivamente para que la entidad aplique la determinación de la serie* – Los miembros del personal señalaron que la entidad debe mirar los criterios de la determinación de la serie contenidos en el párrafo 23 del IFRS (NIIF) 15 para determinar si los bienes o servicios son una serie de bienes o servicios distintos para los cuales la entidad no está requerida de manera explícita para identificar un patrón consecutivo de desempeño. Además, si bien el término “consecutivamente” es usado en las bases para las conclusiones del nuevo estándar de ingresos ordinarios, los miembros del personal observaron que ellos “no piensan si el patrón de desempeño es o no consecutivo sea determinativo de si aplique la determinación sobre la serie”. Esto es, los bienes o servicios no necesitan ser transferidos de manera consecutiva para que califiquen como una serie de bienes o servicios distintos según el nuevo estándar de ingresos ordinarios.
- *Si el resultado de contabilidad para la serie de bienes o servicios distintos como una sola obligación de desempeño necesita ser el mismo como si cada bien o servicio subyacente fuera contabilizado como una obligación de desempeño separada* – Los miembros del personal observaron que no consideran que el resultado de contabilidad necesite ser “sustancialmente el mismo”. Además, los miembros del personal señalaron que “tal requerimiento casi ciertamente haría más difícil que las entidades satisfagan el requerimiento, y dado que la determinación de la serie no es opcional, probablemente requeriría que las entidades realicen un análisis tipo “con y sin” en un número grande de circunstancias para probar si la determinación sobre la serie aplica o no”.

Para información adicional vea el [Documento 27 de la agenda del TRG](#).

Resumen

Los miembros del TRG en general estuvieron de acuerdo con las conclusiones de los miembros del personal contenidas en el Documento 27 de la agenda del TRG. Sin embargo, los miembros del TRG discutieron una contradicción aparente de que si bien la literatura sobre las series buscaba simplificar la contabilidad (de manera parecida a un expediente práctico), es obligatoria si la entidad satisface los criterios.

Tratar las obligaciones de desempeño como una serie puede resultar en contabilidad diferente (tal y como se observó en la discusión de los antecedentes arriba). Como resultado, ciertos miembros del TRG cuestionaron si la orientación debe ser obligatoria o si puede ser mejor tener un expediente práctico.

Contactos clave

Oficina global IFRS

Líder global IFRS

Veronica Poole

ifrglobalofficeuk@deloitte.co.uk

Centros de excelencia IFRS

Americas

Canada

LATCO

United States

Karen Higgins

Claudio Giaimo

Robert Uhl

ifrs@deloitte.ca

ifrs-LATCO@deloitte.com

iasplus-us@deloitte.com

Asia-Pacific

Australia

China

Japan

Singapore

Anna Crawford

Stephen Taylor

Shinya Iwasaki

Shariq Barmaky

ifrs@deloitte.com.au

ifrs@deloitte.com.hk

ifrs@tohatsu.co.jp

ifrs-sg@deloitte.com

Europe-Africa

Belgium

Denmark

France

Germany

Italy

Luxembourg

Netherlands

Russia

South Africa

Spain

United Kingdom

Thomas Carlier

Jan Peter Larsen

Laurence Rivat

Jens Berger

Massimiliano Semprini

Eddy Termaten

Ralph Ter Hoeven

Michael Raikhman

Nita Ranchod

Cleber Custodio

Elizabeth Chrispin

ifrs-belgium@deloitte.com

ifrs@deloitte.dk

ifrs@deloitte.fr

ifrs@deloitte.de

ifrs-it@deloitte.it

ifrs@deloitte.lu

ifrs@deloitte.nl

ifrs@deloitte.ru

ifrs@deloitte.co.za

ifrs@deloitte.es

ifrs@deloitte.co.uk

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés del **IFRS in Focus – April 2015 – Joint Meeting on Revenue (March 2015)** – 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.

Deloitte presta servicios de auditoría, impuestos, consultoría y asesoramiento financiero a organizaciones públicas y privadas de diversas industrias. Con una red global de firmas miembros en más de 150 países, Deloitte brinda sus capacidades de clase mundial y su profunda experiencia local para ayudar a sus clientes a tener éxito donde sea que operen. Aproximadamente 200.000 profesionales de Deloitte se han comprometido a convertirse en estándar de excelencia.

© 2015 Deloitte Touche Tohmatsu Limited.