

## IFRS in Focus (edición en español) IASB introdujo aclaraciones al IFRS 15

### Contenidos

---

¿Por qué ha sido emitida esta enmienda?

¿Cuáles son los cambios introducidos por la enmienda?

¿Cuándo aplican los nuevos requerimientos?

---

Esta edición de IFRS in Focus esboza las enmiendas recientes realizadas al IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* [Ingresos ordinarios provenientes de contratos con los clientes].

#### La línea de resultados

- Las enmiendas adicionan aclaraciones en las siguientes áreas:
  - Identificación de las obligaciones de desempeño;
  - Consideraciones principal versus agente; y
  - Orientación de aplicación para el otorgamiento de licencias.
- Las enmiendas introducen expedientes prácticos adicionales para las entidades que hagan la transición hacia el IFRS 15 sobre (i) modificaciones del contrato que ocurrieron antes del comienzo del último período presentado y (ii) contratos que estaban completados al comienzo del primer período presentado.
- Las enmiendas son efectivas para los períodos anuales de presentación de reportes que comiencen en o después del 1 enero 2018 con aplicación temprana permitida.

### ¿Por qué ha sido emitida esta enmienda?

Las enmiendas son emitidas en respuesta a la retroalimentación recibida por el IASB|FASB Transition Resource Group for Revenue Recognition (TRG) [Grupo conjunto IASB|FASB de recursos para la transición para el reconocimiento de los ingresos ordinarios], que formado para abordar los problemas potenciales asociados con la implementación del IFRS 15 y el equivalente de los US GAAP, la ASU topic 606. El TRG discutió los siguientes temas: (a) identificación de las obligaciones de desempeño; consideraciones principal versus agente; (c) otorgamiento de licencias; (d) recaudabilidad; y (e) medición de la consideración que no es en efectivo.

#### Observación

Al decidir cuáles de los problemas planteados por el TRG requieren enmiendas al IFRS 15, IASB decidió aplicar un gran obstáculo para minimizar los cambios en la extensión posible y, por consiguiente, evitar disrupción en el proceso de implementación del IFRS 15. FASB decidió hacer enmiendas más amplias al Topic 606.

### ¿Cuáles son los cambios introducidos por la enmienda?

#### Identificación de las obligaciones de desempeño

Las enmiendas proporcionan algunos factores ilustrativos que la entidad podría considerar al hacer la valoración de si los bienes o servicios prometidos son distintos. Esos factores son: (i) si los bienes o servicios son inputs para producir o entregar un output combinado; (ii) si los bienes o servicios prometidos en el contrato modifican o personalizan o son modificados o personalizados de manera importante por uno o más de los otros bienes o servicios; y (iii) si los bienes o servicios son altamente interdependientes o interrelacionados.

Las enmiendas incluyen nuevos ejemplos ilustrativos, y la modificación de algunos de los ejemplos ilustrativos existentes a fin de demostrar la aplicación de la orientación a varias industrias diferentes y patrones de hechos.

Para más información por favor vea los siguientes sitios web:

[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

[www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)

### Consideraciones principal versus agente

El IFRS 15 requiere que la entidad evalúe si es el principal o un agente, haciéndolo con base en si controla el bien o servicio prometido antes que sea transferido al cliente. Si bien el IFRS 15 proporciona una lista de indicadores para determinar si la entidad es un cliente o un agente, los constituyentes plantearon preocupaciones sobre cómo (i) determinar la unidad de cuenta (i.e. si debe ser tratada a nivel de contrato o a nivel de obligación de desempeño) y (ii) la interacción de los indicadores en relación con el principio general de control.

Las enmiendas aclaran que la entidad debe valorar si es el principal o un agente en cada bien o servicio especificado prometido al cliente. De acuerdo con ello, la entidad está requerida a identificar cada bien o servicio a ser proporcionado al cliente y valorar si controla cada bien o servicio antes que el bien o servicio sea transferido al cliente.

Los indicadores para valorar si la entidad es el principal o un agente son enmendados tal y como sigue:

- Hay orientación adicional para explicar cómo cada indicador respalda la valoración del control.
- Los indicadores son replanteados para señalar cuándo la entidad es el principal más que cuándo la entidad es un agente. Por ejemplo la entidad es el principal si es principalmente responsable por cumplir la promesa de proporcionar el bien o servicio especificado, la entidad tiene riesgo de inventario y la entidad tiene discreción en el establecimiento de los precios por el bien o servicio especificado.
- El indicador relacionado con la forma de la consideración es removido dado que este indicador no sería útil en la valoración de si la entidad es el principal.

### Observaciones

Los indicadores que aparecen arriba fueron incluidos para respaldar la valoración que la entidad hace de si controla un bien o servicio especificado antes de transferirlos en escenarios para los cuales la valoración puede ser difícil. Los indicadores no anulan la aplicación del principio general de control contenido en el IFRS 15 y no deben ser vistos por aislado.

La entidad está requerida a valorar la relevancia de esos indicadores dependiendo de los hechos y circunstancias específicos o del contrato.

Las enmiendas también añaden dos ejemplos y revisan algunos de los ejemplos ilustrativos existentes en el IFRS 15 para ilustrar de mejor manera la aplicación de la orientación principal versus agente.

### Observación

Un área que requerirá juicio importante es determinar si la entidad es el principal o un agente en un contrato en el cual la entidad dirige a otra parte para prestar los servicios al cliente a nombre de la entidad. Las enmiendas incluyen un ejemplo ilustrativo en el cual la entidad obtiene el derecho a los servicios del subcontratista y luego dirige al subcontratista para prestar los servicios al cliente a nombre de la entidad. Este escenario es equivalente a que la entidad cumpla el contrato usando sus propios recursos más que comprometer a otra parte para que lo haga. En otros escenarios en los cuales los servicios especificados que se le proporcionan al cliente son prestados por otra parte y la entidad no tiene la capacidad para dirigir esos servicios, la entidad típicamente sería un agente.

### Orientación de aplicación para el otorgamiento de licencias

#### ***Determinación de la naturaleza de la promesa de la entidad contenida en el otorgamiento de una licencia de propiedad intelectual***

El IFRS 15 contiene orientación de aplicación sobre la promesa de la entidad para otorgar una licencia de su propiedad intelectual ("PI") y requiere que las entidades determinen si la licencia les otorga a los clientes un derecho a usar la PI subyacente (lo cual resultaría en reconocimiento de los ingresos ordinarios en un punto en el tiempo) o un derecho a acceso a la PI (lo cual resultaría en reconocimiento de los ingresos ordinarios con el tiempo). Esta determinación se basa en si las actividades continuas del licenciante se espera que afecten de manera importante la PI subyacente.

Las enmiendas aclaran que al hacer esa valoración, la entidad está requerida a determinar si (i) esas actividades se espera que cambien de manera importante la forma o la funcionalidad de la PI, y (ii) la capacidad del cliente para obtener beneficio de la PI es derivada sustancialmente o depende de esas actividades.

Si la PI tiene una funcionalidad independiente importante (i.e. las actividades de la entidad no afectan de manera importante la funcionalidad de la PI), la licencia sería un derecho a usar la PI, y los ingresos ordinarios serían reconocidos en un punto en el tiempo.

### Observación

El término 'funcionalidad independiente importante' no está definido en el IFRS 15; sin embargo, las enmiendas hechas a los Ejemplos Ilustrativos tienen la intención de explicar cuándo la propiedad intelectual a la cual el cliente tiene derechos puede tener una funcionalidad independiente importante.

### **Regalías basadas-en-ventas y basadas-en-uso**

El IFRS 15 contiene orientación específica sobre las regalías basadas-en-ventas y basadas-en-uso prometidas en intercambio por licencias de PI, a menudo referida como la “restricción de las regalías.” En tales acuerdos, las entidades tienen que reconocer los ingresos ordinarios al último de cuando (1) ocurre la venta o uso subsiguiente, o (2) la obligación de desempeño relacionada ha sido satisfecha total o parcialmente.

En respuesta a las preguntas planteadas por los *stakeholders* en relación con la aplicación de la restricción de las regalías cuando la licencia está empaquetada con otros bienes o servicios contenidos en un contrato, las enmiendas adicionan orientación para aclarar que la orientación sobre la restricción de las regalías es aplicada ya sea (1) cuando la regalía se relaciona solo con la licencia de PI o (2) cuando la licencia de PI es el elemento predominante con el cual se relaciona la regalía.

### **Expedientes prácticos a partir de la transición**

#### **Contratos completados**

Las enmiendas les dan a las entidades la opción para aplicar otro expediente práctico cuando usen el enfoque de transición retrospectivo pleno. Según este expediente, a las entidades se les permite excluir la evaluación de cualquier contrato que estaba completado al comienzo del primer período presentado. El propósito de este expediente práctico es reducir la población de contratos a los cuales la entidad necesitará aplicar el IFRS 15, con el fin de reducir el esfuerzo y el costo de la aplicación inicial.

#### **Modificaciones del contrato**

Además, la entidad no estará requerida a aplicar retrospectivamente los requerimientos para las modificaciones de los contratos para los contratos que fueron modificados antes del comienzo del primer período presentado. En lugar de ello, la entidad está requerida a reflejar el efecto agregado de esas modificaciones cuando: (i) identifique las obligaciones de desempeño satisfechas y no-satisfechas; (ii) determine el precio de la transacción; y (iii) asigne el precio de la transacción a las obligaciones satisfechas y no-satisfechas.

### **¿Cuándo aplican los nuevos requerimientos?**

Las enmiendas son efectivas para los períodos anuales de presentación de reportes que comiencen en o después de 1 enero 2018 y la aplicación temprana es permitida.

Las enmiendas son para ser aplicadas retrospectivamente, de manera que las entidades aplicarán las enmiendas como si ellas hubieran sido incluidas en el IFRS 15 a la fecha de la aplicación inicial del Estándar.

## Contactos clave

Líder global IFRS  
Veronica Poole  
ifrglobalofficeuk@deloitte.co.uk

### Centros de excelencia IFRS

#### Americas

Canada	Karen Higgins	ifrs@deloitte.ca
LATCO	Claudio Giaimo	ifrs-LATCO@deloitte.com
United States	Robert Uhl	iasplus-us@deloitte.com

#### Asia-Pacific

Australia	Anna Crawford	ifrs@deloitte.com.au
China	Stephen Taylor	ifrs@deloitte.com.hk
Japan	Shinya Iwasaki	ifrs@tohatsu.co.jp
Singapore	Shariq Barmaky	ifrs-sg@deloitte.com

#### Europe-Africa

Belgium	Thomas Carlier	ifrs-belgium@deloitte.com
Denmark	Jan Peter Larsen	ifrs@deloitte.dk
France	Laurence Rivat	ifrs@deloitte.fr
Germany	Jens Berger	ifrs@deloitte.de
Italy	Massimiliano Semprini	ifrs-it@deloitte.it
Luxembourg	Eddy Termaten	ifrs@deloitte.lu
Netherlands	Ralph Ter Hoeven	ifrs@deloitte.nl
Russia	Michael Raikhman	ifrs@deloitte.ru
South Africa	Nita Ranchod	ifrs@deloitte.co.za
Spain	Cleber Custodio	ifrs@deloitte.es
United Kingdom	Elizabeth Chrispin	deloitteifrs@deloitte.co.uk

Deloitte se refiere a una o más de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una compañía privada del Reino Unido limitada por garantía ("DTTL"), su red de firmas miembro, y sus entidades relacionadas. DTTL y cada una de sus firmas miembros son entidades legalmente separadas e independientes. DTTL (también referida como "Deloitte Global") no presta servicios a clientes. Por favor vea [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) para una descripción más detallada de DTTL y sus firmas miembro.

Deloitte presta servicios de auditoría, consultoría, asesoría financiera, administración del riesgo, impuestos y relacionados a clientes públicos y privados que se expanden en múltiples industrias. Deloitte sirve a cuatro de cinco compañías de Fortune Global 500® mediante una red conectada globalmente de firmas miembro en más de 150 países ofreciendo capacidades de clase mundial, conocimientos, y servicio de alta calidad para abordar los desafíos de negocio más complejos de los cliente. Para conocer más acerca de cómo los aproximadamente 225.000 profesionales de Deloitte generan un impacto que trasciende, por favor conéctese con nosotros en Facebook, LinkedIn, o Twitter.

Esta comunicación solo contiene información general, y ninguna de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, sus firmas miembros, o sus entidades relacionadas (colectivamente, la "Red Deloitte") está, por medio de esta comunicación, prestando asesoría o servicios profesionales. Antes de tomar cualquier decisión o realizar cualquier acción que pueda afectar sus finanzas o sus negocios, usted debe consultar con un asesor profesional calificado. Nadie de la Red Deloitte será responsable por cualquier pérdida tenida por cualquier persona que confíe en esta comunicación.

© 2016 Para información, contacte a Deloitte Touche Tohmatsu Limited.

El original en inglés fue diseñado y producido por The Creative Studio at Deloitte, London. J6073

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés del **IFRS in Focus – April 2016 – IASB introduced clarifications to IFRS 15** –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