

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

Contenidos

Introducción

Tema 1 – Consideración por pagar al cliente

Tema 2 – Alcance: Tarjetas de crédito

Tema 3 – Expediente práctico del portafolio y aplicación de la restricción de la consideración variable

Tema 4 – Contratos completados en la transición

Tema 5 – Aplicación de la determinación sobre series y la asignación de la consideración variable

Tema 6 – Expediente práctico para la medición del progreso hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño

Tema 7 – Medición del progreso cuando múltiples bienes o servicios se incluyen en una sola obligación de desempeño

Tema 8 – Determinación de cuándo se transfiere el control de una materia prima básica

Tema 9 – Contabilidad para honorarios por reabastecimiento y costos relacionados

Fecha efectiva

Para más información por favor vea los siguientes sitios web:

www.iasplus.com

www.deloitte.com

Este IFRS in Focus resume la reunión de junio de grupo de recursos para la transición [TRG = transition resource group] sobre 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 de implementación potenciales, 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 usuarios provenientes de "un espectro amplio de industrias, localizaciones geográficas y organizaciones públicas y privadas" y miembros de junta de IASB y FASB asisten a las reuniones del TRG. Representantes de SEC, PCAOB, IOSCO y AICPA también son invitados para observar las reuniones.

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

El TRG en general estuvo de acuerdo con los análisis y puntos de vista del personal de IASB y de FASB en relación con los Temas 1, 2, 5, 6, 7, 8 y 9 y por lo tanto no recomendó cambios al nuevo estándar de ingresos ordinarios. Los temas 3 y 4 es probable que sean abordados en una reunión futura del TRG.

La próxima reunión del TRG está programada para noviembre 9, 2015.

Tema 1 – Consideración por pagar al cliente

Antecedentes

Los siguientes tres problemas fueron discutidos en las reuniones del TRG realizadas en enero 26 y marzo 30 de 2015; sin embargo, no se logró acuerdo general en ninguna de esas reuniones (para información adicional de antecedentes y resúmenes vea el IFRS in Focus de marzo de 2015, de Deloitte, relacionado con la reunión conjunta sobre ingresos ordinarios):

- *Problema 1: Determinación de cuáles pagos están dentro del alcance sobre la consideración por pagar al cliente* – Tal y como se esboza en el Documento 37 de la Agenda del TRG, los puntos de vista de los miembros del TRG sobre este problema fueron tal y como sigue:
 - *Punto de vista A* – "Las entidades deben valorar toda la consideración por pagar al cliente."
 - *Punto de vista B* – "Las entidades deben valorar la consideración por pagar al cliente solo dentro del contexto con ese contrato con el cliente (o contratos combinados)."
 - *Punto de vista C* – "Las entidades deben valorar la consideración por pagar al cliente solo dentro del contrato con el cliente (o contratos combinados) y con el cliente en la cadena de distribución de ese contrato con el cliente."

El personal de IASB y FASB observó que en discusiones anteriores, los miembros del TRG estuvieron en desacuerdo con el Punto de vista C; sin embargo, hubo respaldo mixto para los Puntos de vista A y B. Algunos miembros consideraron que el Punto de vista A resultaría en la necesidad de que la entidad valore y documente cada pago distinto realizado al cliente, lo cual puede ser impráctico o resultar en costos innecesarios. Otros consideraron que el Punto de vista B puede conducir a que la entidad falle en identificar los pagos hechos a los clientes que verdaderamente estén relacionados con los contratos con esos clientes. En últimas, los miembros del TRG determinaron que una aplicación “razonable” más que “estricta” de los Puntos de vista A y B sería apropiada y que los procesos y controles internos de la entidad permitirían la identificación de los pagos hechos a los clientes que puedan estar relacionados con los contratos de ingresos ordinarios.

- *Problema 2: Determinación de quién constituye los clientes de la entidad en la aplicación de la orientación sobre la consideración para el cliente* – Los miembros del TRG tuvieron los siguientes puntos de vista sobre este problema:
 - *Punto de vista A* – “Los clientes de la entidad están limitados a los que están en la cadena de distribución.”
 - *Punto de vista B* – “Los clientes de la entidad incluyen los que están en la cadena de distribución y pueden incluir los clientes del cliente que se extienden más allá de los que están en la cadena de distribución.”

Los miembros del personal observaron que en reuniones anteriores, la mayoría de miembros del TRG estuvo de acuerdo con el Punto de vista B y señalaron que el agente en una relación principal-agente puede considerar como sus clientes tanto al cliente principal como al cliente final. Sin embargo, según cualquier punto de vista, los miembros del TRG generalmente estuvieron de acuerdo con que la obligación contractual para proporcionar consideración al cliente de un cliente (e.g., más allá de la cadena de distribución) sería considerada un pago al cliente.

- *Problema 3: Determinación de cómo la orientación sobre la oportunidad del reconocimiento de la consideración por pagar a un cliente se concilia con la orientación sobre la consideración variable* – Los puntos de vista de los miembros del TRG sobre este problema fueron tal y como sigue:
 - *Punto de vista A* – “La orientación sobre la consideración variable y la última orientación para la consideración por pagar a un cliente (parágrafo 72 del IFRS 15) pueden ser conciliadas porque no toda la consideración por pagar a un cliente es consideración variable.” (El Punto de vista A es consistente con la recomendación contenida en el Documento 28 de la agenda del TRG, que se discutió en la reunión del TRG en marzo de 2015).
 - *Punto de vista B* – “La orientación sobre la consideración y la última orientación para la consideración por pagar a un cliente no son consistentes.”

Los miembros del personal observaron que el apoyo para esos puntos de vista era mixto. Algunos miembros del TRG se opusieron al Punto de vista A porque estrecharía de manera inapropiada el alcance de la consideración variable, el cual consideraron debe ser amplio. Quienes respaldan al Punto de vista A consideraron que (1) ciertos tipos de pagos al cliente pueden satisfacer la definición de consideración variable (y que por consiguiente se requeriría un ajuste al precio de la transacción) y (2) otros pagos no darían satisfacción a la definición de consideración variable (y que la reducción después de de los ingresos ordinarios por lo tanto no sería requerida).

Quienes respaldaron al Punto de vista B consideraron que (1) la orientación sobre la consideración por pagar es inconsistente con la orientación sobre la consideración variable y conduciría a diferente oportunidad de la reducción del precio de la transacción y (2) la orientación sobre “después de” es inconsistente con el principio del nuevo estándar de que el precio de la transacción debe ser la “cantidad de la consideración a la cual la entidad espera tener derecho.”

Para información adicional vea el [Documento 37 de la agenda del TRG](#).

Resumen

Los miembros del TRG reafirmaron sus conclusiones anteriores sobre los Problemas 1 y 2. Además, llegaron a acuerdo general sobre el Problema 3 y no recomendaron cambios al estándar. En general estuvieron de acuerdo con que el principio contenido en el nuevo estándar de ingresos ordinarios es apropiado (i.e., que el precio de la transacción debe reflejar la expectativa que la entidad tiene de la cantidad de la consideración a la cual tendría derecho a recibir). Muchos miembros del TRG también consideraron que la orientación sobre consideración variable y la orientación sobre “después de” contenida en el nuevo estándar podrían ser conciliadas y que el problema de implementación muy probablemente aplicaría a un conjunto estrecho de circunstancias.

Tema 2 – Alcance: Tarjetas de crédito

A diferencia de los US GAAP, los IFRS no incluyen orientación específica sobre los acuerdos de tarjeta de crédito. Por consiguiente, el siguiente problema es principalmente relevante para los usuarios de los US GAAP pero cuando sea relevante debe ser considerado por quienes reportan IFRS.

Antecedentes

Según los actuales US GAAP, los acuerdos de tarjeta de crédito usualmente se contabilizan según la ASC 310 *Cuentas por cobrar* (que comprende cuatro subtemas (General, honorarios no-reembolsables y otros costos, préstamos y valores de deuda adquiridos con calidad de crédito deteriorada, y deuda en problemas reestructurada por los acreedores)). Los instrumentos financieros dentro del alcance de estándares diferentes al estándar de ingresos ordinarios son excluidos del alcance del nuevo estándar de ingresos ordinarios a menos que esos estándares “no especifiquen cómo separar y/o medir inicialmente una o más partes del contrato”. Sin embargo, los *stakeholders* han cuestionado si los acuerdos de tarjeta de crédito en general, o características específicas de tales acuerdos, están dentro del alcance del nuevo estándar de ingresos ordinarios dado que los acuerdos a menudo involucran diferentes (1) honorarios (e.g., honorarios anuales, honorarios posteriores), (2) características (e.g. servicios de consejería, programas de recompensas), y (3) partes para la transacción (e.g., emisor, tenedor de la tarjeta, red, comerciante, adquirente).

De acuerdo con ello, el personal de FASB consideró los siguientes dos problemas (que aplican según los US GAAP=:

- *Problema 1: Si los derechos y obligaciones según el contrato, del banco que emite la tarjeta de crédito, con el tenedor de la tarjeta, están dentro del alcance del nuevo estándar de ingresos ordinarios* – Con base en los esfuerzos de divulgación, el personal de FASB observó que todos los honorarios por tarjetas de crédito actualmente son contabilizados según la ASC 310 dado que están relacionados con actividades de otorgamiento de crédito (e.g., parecidos a los honorarios por originar un préstamo). El personal también observó que el nuevo estándar de ingresos ordinarios no incluye enmiendas por consecuencia al ASC 310. De acuerdo con ello, el personal consideró que las entidades continuarían contabilizando los servicios intercambiados por honorarios por tarjeta de crédito según la ASC 310 más que según el nuevo estándar de ingresos ordinarios. Sin embargo, el personal observó que como es una medida anti-abuso, las entidades necesitan valorar si los honorarios y servicios por tarjetas de crédito deben ser contabilizados según el nuevo estándar de ingresos ordinarios cuando la emisión de la tarjeta de crédito parezca incidental al acuerdo (e.g., cuando la tarjeta es emitida en vinculación con la transferencia de (1) un automóvil o (2) servicios de administración del activo).
- *Problema 2: Si los programas de recompensa al tenedor de la tarjeta en acuerdos relacionados con tarjetas de crédito emitidas por banco están dentro del alcance del nuevo estándar de ingresos ordinarios* – El personal observó que la conclusión del alcance de la entidad es materia de juicio que se debe basar en los hechos y circunstancias específicos. Sin embargo, el personal señaló que si la entidad concluye que el acuerdo de tarjeta de crédito está dentro del alcance de la ASC 310, el programa asociado de recompensa también debe estar dentro del alcance de la ASC 310. El personal también proporcionó consideraciones para determinar cómo la entidad debe contabilizar el programa de recompensa si la entidad concluye que el programa de recompensa está dentro del alcance del nuevo estándar de ingresos ordinarios.
- Para información adicional vea el [Documento 36 de la agenda del TRG](#).

Resumen

Los miembros del TRG en general estuvieron de acuerdo con las conclusiones del personal de FASB sobre ambos problemas, los cuales principalmente están relacionados con los US GAAP. Algunos miembros del TRG reconocieron que (1) problemas similares de alcance pueden surgir según los IFRS y (2) dado que no hay orientación según los IFRS que de manera específica aborde los honorarios por tarjetas de crédito, pueden resultar diferencias de aplicación entre los IFRS y los US GAAP. Además, los miembros del TRG y otros observadores reiteraron que para todos los acuerdos de tarjeta de crédito las entidades no deben ir por defecto a la orientación contenida en la ASC 310. En lugar de ello, si la transacción incluye bienes o servicios (o ambos) que estén “claramente no-relacionados” con el acuerdo de tarjeta de crédito, las entidades necesitarían realizar análisis adicional. Observando que el personal de las dos juntas es consciente de otras cuestiones relacionadas con el alcance, un miembro del personal de FASB señaló que la intención del Documento 36 de la agenda del TRG es proporcionar una estructura para determinar el alcance y las consideraciones relacionadas con la aplicación del IFRS 15 (e.g., párrafo 21 del documento del personal, si es apropiado).

Tema 3 – Expediente práctico del portafolio y aplicación de la restricción de la consideración variable

Antecedentes

Hay dos métodos para estimar la consideración variable según el nuevo estándar de ingresos ordinarios: (1) valor esperado y (2) cantidad más probable. Cuando la entidad aplica el método del valor esperado, puede considerar la evidencia proveniente de otros contratos similares para formar su estimado del valor esperado. De una manera consistente con el objetivo general del estándar, a la entidad también se le permite usar el enfoque de portafolio como un expediente práctico para contabilizar un grupo de contratos con características similares más que contabilizar cada contrato individualmente. Sin embargo, la entidad solo puede aplicar el expediente práctico si no espera que los resultados sean materialmente diferentes de la aplicación de la orientación a los contratos individuales (párrafo 4 del IFRS 15).

Los *stakeholders* han cuestionado si la evaluación de evidencia proveniente de otros contratos similares significaría que la entidad está aplicando el expediente práctico del portafolio (y por consiguiente no necesitaría satisfacer la condición de que los resultados no puedan diferir materialmente).

La pregunta surge parcialmente a partir del ejemplo 22, “Derechos de devolución” (parágrafos IE110 a IE115 del IFRS 15) del nuevo estándar de ingresos ordinarios, que discute un escenario de consideración variable que tiene dos resultados posible (i.e., resultados binarios). Según ese escenario, muchos *stakeholders* habrían esperado que la entidad muestra use el enfoque de la cantidad-más-probable para estimar la consideración variable. Pero en lugar de ello la entidad usó el enfoque de valor esperado “porque la entidad tiene un número grande de contratos con características similares.” (Vea el parágrafo 6 del Documento 38 de la agenda del TRG). El ejemplo señala además que la entidad aplicó el expediente práctico para contabilizar los contratos como un portafolio de acuerdo con la nueva orientación de ingresos ordinarios, lo cual también sugeriría que la entidad del ejemplo realizó una evaluación para valorar si el resultado de la aplicación del expediente práctico del portafolio diferiría materialmente de contabilizar cada contrato individualmente.

En el Documento 38 de la agenda del TRG, el personal de las dos juntas discutió una versión modificada del Ejemplo 22 y concluyó que los resultados de contabilidad no diferirían materialmente según los enfoques de valor esperado y de portafolio. Además, el personal de las dos juntas reiteró que (1) si bien la entidad está requerida a realizar la valoración para usar el expediente práctico del portafolio, la valoración no necesita ser cuantitativa, (2) la entidad puede considerar la evidencia proveniente de contratos similares, y (3) hacer esto no equivale a usar el expediente práctico del portafolio.

Además, los *stakeholders* han cuestionado si el precio de transacción estimado según el enfoque de valor esperado puede ser una cantidad que no sea un resultado posible para un contrato similar. El personal de las dos juntas discutió esta pregunta en el contexto de un ejemplo pero no incluyó una recomendación. Tal y como se describe en el Documento 38 de la agenda del TRG, los miembros del TRG tuvieron los siguientes dos puntos de vista:

- *Punto de vista A* – “El precio de la transacción debe estar restringido a la cantidad más alta que sea tanto un resultado posible del contrato como un resultado probable [altamente probable]” (i.e., el precio de la transacción puede ser uno de los resultados posibles).
- *Punto de vista B* – “El precio de la transacción no es automáticamente reducido por la restricción a la consideración variable” (i.e., el precio de la transacción puede ser una cantidad que no sea uno de los resultados posibles).

Quienes respaldan el Punto de vista A observaron que el parágrafo 4 del IFRS 15 especifica la contabilidad para un contrato individual y que la entidad por consiguiente no puede reconocer ingresos ordinarios por una cantidad que no sea uno de los resultados posibles del contrato individual. Quienes respaldan el Punto de vista B consideran que la aplicación de la restricción automáticamente no debe negar el resultado de la técnica de estimación cuando el enfoque del valor esperado permite una mejor predicción de la consideración a la cual la entidad espera tener derecho y (2) si el método del valor esperado permite una mejor predicción del precio de la transacción, no es necesario que la cantidad sea uno de los resultados potenciales.

Para información adicional vea el [Documento 38 de la agenda del TRG](#).

Resumen

Los miembros del TRG en general estuvieron de acuerdo con los puntos de vista del personal que la entidad no necesariamente aplica en expediente práctico del portafolio cuando considera la evidencia proveniente de otros contratos similares para desarrollar un estimado según el método del valor esperado.

Además, ciertos miembros del TRG señalaron una preferencia general para el Punto de vista B en la estimación del precio de la transacción según el enfoque del valor esperado. Si bien algunos miembros del TRG expresaron preocupación que según en el Punto de vista B en el ejemplo, la cantidad registrada puede no ser un resultado posible, otros estuvieron de acuerdo con que cuando la entidad tiene un portafolio de contratos (o contratos con un rango de muchos resultados posibles), sería apropiado el uso del método del valor esperado. Un miembro de la junta de FASB consideró que más que determinar si el precio de la transacción estimado según el enfoque de valor esperado puede ser una cantidad que no sea un resultado posible para un contrato individual, el problema más apropiado es identificar cuándo la entidad debe usar el método del valor esperado. Él les solicitó a los miembros del personal elaborar borrador de orientación (incluyendo las consideraciones relacionadas) sobre ese problema en las minutas para la reunión de julio de 2015. Los miembros del personal estuvieron de acuerdo en resumir sus puntos de vista y solicitarán la retroalimentación del TRG sobre el resumen. Como resultado, dependiendo del input del TRG, el problema puede ser discutido en la próxima reunión del TRG.

Tema 4 – Contratos completados en la transición

Antecedentes

Según el método de transición retrospectivo modificado, las entidades aplicarán el nuevo estándar de ingresos ordinarios solo a los contratos que no estén completados a la fecha de la aplicación inicial. El nuevo estándar de ingresos ordinarios establece que un contrato se considera completado si la entidad ha transferido todos los bienes o servicios identificados de acuerdo con los PCGA actuales.

El personal de IASB y de FASB exploró los siguientes problemas identificados por los *stakeholders* (que corresponden principalmente a los US GAAP, si bien los miembros del personal observaron que problemas similares podrían surgir según los IFRS):

- *Problema 1: Cuándo un contrato se considera completado para los propósitos de aplicación de la orientación de transición según el método retrospectivo modificado* – Según el nuevo estándar de ingresos ordinarios, una obligación de desempeño está satisfecha cuando la entidad haya transferido el control del bien o servicio prometido (que comprende la obligación de desempeño) al cliente. Sin embargo, según los US GAAP actuales el completar ocurre cuando los riesgos y recompensas han pasado al cliente. El principio de control es por consiguiente nuevo, y ha llevado a preguntas acerca de cuándo un contrato está completo para los propósitos de transición. Por ejemplo, podría existir contratos según los cuales todos los bienes o servicios hayan sido transferidos tal y como se describe según el nuevo estándar de ingresos ordinarios, pero una porción de los ingresos ordinarios del contrato es diferida a la fecha de transición de acuerdo con los US GAAP actuales.
- *Problema 2: Cómo completar los contratos completados luego de la adopción del nuevo estándar de ingresos ordinarios* – Los *stakeholders* han cuestionado si los contratos que estén completados para los propósitos de transición deben continuar siendo contabilizados según los US GAAP existentes luego de la adopción del nuevo estándar si la contabilidad para la transición todavía no ha sido completada (e.g., no todos los ingresos ordinarios han sido reconocidos según los actuales US GAAP a causa de que el recaudo no está razonablemente asegurado o los ingresos ordinarios no son fijos o determinables). Esto es, no está claro si las entidades deben registrar las porciones restantes de tales contratos como ingresos ordinarios o como patrimonio.

Los miembros del personal no proporcionaron conclusiones para cada uno de esos problemas. Más aún, presentaron varios ejemplos y ofrecieron dos puntos de vista de cada uno.

Para detalles adicionales, vea el [Documento 42 de la agenda del TRG](#).

Resumen

Los miembros del personal en general estuvieron de acuerdo con que de una manera consistente con la orientación de transición modificada contenida en el nuevo estándar de ingresos ordinarios, las entidades deben valorar si los bienes y servicios han sido transferidos de acuerdo con la orientación actual sobre el reconocimiento de los ingresos ordinarios. Además, los miembros del TRG en general estuvieron de acuerdo con que tal valoración debe ser hecha independiente de si la contabilidad del contrato ha sido completada (i.e., independiente de si la entidad ha recibido todo el efectivo según el contrato o ganado todos los ingresos ordinarios por el efectivo que haya sido recibido).

Los miembros del TRG no estuvieron de acuerdo respecto de si la contabilidad subsiguiente a la transición para los contratos completados debe ser realizada según la orientación actual de ingresos ordinarios o la nueva orientación de ingresos ordinarios. Los miembros del TRG en Londres respaldaron el uso de los IFRS existentes, y los miembros del TRG en los Estados Unidos estuvieron a favor de usar el nuevo estándar de ingresos ordinarios. De manera específica, algunos miembros del TRG de los Estados Unidos señalaron lo siguiente:

- Para los contratos completados a la fecha de transición para los cuales los ingresos ordinarios todavía no hayan sido reconocidos, cualesquiera ingresos ordinarios diferidos deben ser castigados como parte del ajuste por el efecto acumulado. Además, las entidades deben registrar cualesquiera pagos de efectivo futuros hechos luego de la fecha de la transición que habrían sido reconocidos como ingresos ordinarios según los PCGA actuales como un ajuste a ganancias retenidas más que reconocer esos pagos en el estado de ingresos, evitando por lo tanto el uso de un modelo mixto de reconocimiento de los ingresos ordinarios luego de la adopción del nuevo estándar de ingresos ordinarios. El TRG reconoció que como resultado de este proceso, ciertos ingresos ordinarios y ciertos costos pueden nunca ser reconocidos en el estado de ingresos, pero un miembro del TRG mencionó que las entidades muy probablemente especificarían el impacto de la transición según los requerimientos de revelación contenidos en el nuevo estándar.
- Ciertos contratos deben ser excluidos de la orientación de transición (e.g., garantías o programas de lealtad) – incluso si bien estén contemplados según el nuevo estándar – si la entidad ha determinado que tales contratos no eran elementos de ingresos ordinarios según los US GAAP existentes. Por consiguiente, a la fecha de la transición, el pasivo existente permanecería en el balance general de la entidad hasta tanto sea pagado, y cualesquiera garantías subsiguientes emitidas o puntos de lealtad ganados serían contabilizados según el nuevo estándar (incluyendo las obligaciones de desempeño, si es aplicable).

Dados los puntos de vista divergentes, los miembros del personal acordaron aplicar la retroalimentación del TRG a algunos patrones de hechos. Luego de solicitar puntos de vista adicionales del TRG, los miembros del personal determinarán si discutir este tema en una reunión futura del TRG.

Tema 5 – Aplicación de la determinación sobre series y la asignación de la consideración variable

Antecedentes

Para simplificar la aplicación de su orientación, el nuevo estándar incluye una determinación parecida a un expediente práctico que permite que la entidad identifique como una obligación de desempeño la promesa para transferir una “serie de bienes o servicios distintos que sean sustancialmente el mismo y que tengan el mismo patrón de transferencia para el cliente” (la “orientación sobre las series”). Según el párrafo 23 del IFRS 15, una serie de bienes o servicios distintos tiene el mismo patrón de transferencia para el cliente si (1) cada bien o servicio distinto daría satisfacción a los criterios para ser una obligación de desempeño satisfecha con el tiempo y (2) el mismo método para medir el progreso hacia la satisfacción de la obligación de desempeño sería aplicado a cada bien o servicio distinto. Reconociendo que hay alguna superposición entre los problemas que se discuten en el Documento 39 de la Agenda del TRG y los Documentos 40 (vea el Tema 6 abajo) y 41 (vea el Tema 7 abajo) de la agenda del TRG, el personal de IASB y de FASB observó en el Documento 39 de la agenda del TRG que los *stakeholders* han planteado varios problemas de implementación relacionados con si las obligaciones de desempeño contenidas en contratos de largo plazo satisfacen los criterios para ser contabilizadas según la orientación sobre las series. De manera específica, los miembros del personal consideraron las siguientes tres preguntas del *stakeholder*:

- En la aplicación de la orientación sobre las series, ¿cómo las entidades deben determinar si bienes o servicios distintos son sustancialmente lo mismo?
- Si un contrato determina un precio fijo por unidad de resultado pero la cantidad del resultado es indefinida, ¿la consideración es variable?
- ¿La consideración variable debe ser asignada con base en el precio de venta independiente relativo de cada obligación de desempeño (o de cada bien o servicio distinto)?

Al examinar esos problemas, los miembros del personal proporcionaron los siguientes ejemplos (todos los cuales se presume satisfacen los requerimientos para el reconocimiento de los ingresos ordinarios con el tiempo):

- *Ejemplo A* – Un comprador y un vendedor participan en un contrato de tercerización de tecnología de la información (TI) a diez años según el cual el vendedor promete entregar servicios continuos de TI por la duración del contrato. El vendedor de TI desempeña varias actividades en la prestación de la tercerización de TI. El precio por servicio es fijo y disminuye durante el término del contrato. Sin embargo, la cantidad de los servicios no es fija.
- *Ejemplo B* – Según un contrato de procesamiento de transacción (PT) a diez años, el vendedor de PT promete proporcionar acceso continuo a su sistema por la duración del contrato. El vendedor de PT recibe un honorario anticipado al inicio del contrato, un honorario fijo por transacción, y como consideración un porcentaje del total de dólares procesado. Sin embargo, la cantidad de las transacciones no es fija.
- *Ejemplo C* – Un prestador de servicios de administración de hoteles participa en un contrato a 20 años para administrar las propiedades del cliente. El prestador del servicio recibe consideración basada en el 1 por ciento de los ingresos mensuales por alquiler, el reembolso de los costos de mano de obra incurridos, y un honorario anual de incentivo del 8 por ciento de la utilidad operacional bruta.
- *Ejemplo D* – Un franquiciador proporciona una franquicia con una licencia para usar el nombre comercial del franquiciador y vender sus productos por la duración del contrato a 10 años de las partes. El franquiciador recibe un honorario fijo y un 5 por ciento de las ventas del franquiciado.

Si bien el Documento 39 de la agenda del TRG incluye el análisis del personal y las conclusiones relacionadas para cada uno de los anteriores ejemplos, la estructura del personal para analizar los problemas de implementación se discute abajo en relación con (1) pasos 2, 3, 4 y 5 del nuevo modelo de reconocimiento de los ingresos ordinarios y (2) Ejemplo C discutido en el documento de la agenda, según sea aplicable.

Paso 2 – Identificación de la obligación de desempeño

Los miembros del personal consideraron que la entidad necesitaría determinar (1) la naturaleza de los servicios prometidos al cliente y (2) si los servicios prometidos son distintos y sustancialmente el mismo. Los *stakeholders* han cuestionado qué tan amplia o estrechamente interpretar “sustancialmente el mismo.” Los miembros del personal consideraron que en el Ejemplo C, la naturaleza del servicio prometido es un solo servicio integrado de administración que comprende actividades distintas (e.g., administración de empleados del hotel, servicios de contabilidad, entrenamiento, y abastecimiento). Observaron que si bien esas actividades podrían variar de día a día, la naturaleza del servicio es prestar un servicio integrado de administración. Por consiguiente, los miembros del personal consideraron que el servicio integrado de administración es una sola obligación de desempeño en lugar de más obligaciones de desempeño (para cada actividad subyacente o para diferentes combinaciones de actividades).

Paso 3 – Determinación del precio de la transacción

Los miembros del personal observaron que un acuerdo contractual para prestar una cantidad desconocida de servicios durante el término del contrato contiene consideración variable (i.e., el total de la consideración es contingente de la cantidad de los servicios prestados al cliente). En el Ejemplo C, el honorario anual de incentivo y los ingresos ordinarios mensuales por honorarios de alquiler constituyen constitución variable dado que la cantidad no es fija. Además, las horas de mano de obra reembolsables no son fijas dada la naturaleza del servicio y por consiguiente representan consideración variable.

Paso 4 – Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño

El objetivo en el paso 4 es asignar el precio de la transacción a cada bien o servicio distinto “en una cantidad que describa la cantidad de la consideración a la cual la entidad espera tener derecho” en la transferencia del bien o servicio al cliente con base en el precio de venta independiente relativo de cada bien o servicio distinto. Sin embargo, si se satisfacen los criterios contenidos en los párrafos 84 a 86 del IFRS 15, la consideración variable se excluye de este método de asignación. En consecuencia, los miembros del personal consideraron que para satisfacer el objetivo de la asignación las entidades deben usar el juicio en la determinación del método de asignación apropiado. Con relación al Ejemplo C, los miembros del personal consideraron que la asignación de la consideración variable a cada mes debe satisfacer el objetivo de la asignación dado que la cantidad corresponde al valor proporcionado al cliente cada mes. De manera similar, los miembros del personal observaron que la consideración variable relacionada con el reembolso de los costos de mano de obra podría ser asignada a cada día (si bien puede ser asignada sobre una base mensual por razones prácticas). Además, los miembros del personal consideraron que el honorario anual de incentivo podría reflejar el valor entregado al cliente y por consiguiente podría ser asignado al período anual.

Paso 5 – Reconocimiento de los ingresos ordinarios como la entidad satisface la obligación de desempeño

Al analizar el Ejemplo C, los miembros del personal observaron que el prestador de servicios de administración del hotel reconocería el honorario mensual variable y el reembolso de los costos de mano de obra cuando los servicios mensuales sean prestados. Además, la entidad estimaría (sujeta a la restricción para la consideración variable) los honorarios anuales de incentivos y reconocería los honorarios durante el período anual con base en la medida común de progreso.

Los miembros del personal observaron además que el patrón de reconocimiento de los ingresos ordinarios en cada uno de los ejemplos discutidos no representa reconocimiento de atribuciones múltiples (para información adicional vea el **Tema 7**) sino el resultado del proceso de asignación del paso 4.

Para información adicional vea el [Documento 39 de la agenda del TRG](#).

Resumen

Los miembros del TRG en general estuvieron de acuerdo con el análisis de los miembros del personal y consideraron que las actividades del día-a-día no necesitan ser idénticas para que sean “sustancialmente las mismas.” Si bien observaron que los tipos de contratos discutidos en el Documento 39 de la agenda del TRC pueden ser considerablemente más complejos en la práctica, reconocieron que el documento y los ejemplos de los miembros del personal proporcionan una estructura para la aplicación de la orientación. Algunos miembros del TRG observaron su creencia de que el ejemplo de la licencia de franquicia debe ser excluido del **Tema 5** porque el nuevo estándar de ingresos ordinarios tiene orientación de implementación específica sobre las licencias. Además, varios miembros del TRG expresaron preocupación de que los hechos contenidos en los ejemplos del documento de la agenda podrían generar preguntas acerca de la contabilidad para las compras opcionales (i.e., en el contexto de la determinación y asignación de la consideración variable según el **Tema 5**). Los miembros del personal reconocieron las preocupaciones de los miembros del TRG y observaron que los problemas de implementación relacionados con las compras opcionales se espera sean discutidos en la reunión del TRG de noviembre de 2015.

Tema 6 – Expediente práctico para la medición del progreso hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño

Antecedentes

Si se satisface cualquiera de los criterios del párrafo 35 del IFRS 15 para el reconocimiento de los ingresos ordinarios con el tiempo, las entidades necesitan determinar el método apropiado para medir el progreso hacia la satisfacción de la obligación de desempeño. Dos tipos de métodos están disponibles: (1) el método del resultado, que se basa en el valor de los bienes o servicios transferidos al cliente, y (2) el método de input, que se basa en los esfuerzos o inputs de la entidad en la transferencia de los bienes o servicios para los clientes.

En la aplicación del método del resultado, la entidad puede usar un expediente práctico que le permite reconocer los ingresos ordinarios en la cantidad a la cual tiene derecho a facturar (el “expediente práctico de la factura”). Sin embargo, esta opción está disponible solo si la cantidad facturada representa la “cantidad que corresponde de manera directa con el valor que para el cliente tiene el desempeño de la entidad completado hasta la fecha (por ejemplo, un contrato de servicio en el cual la entidad factura una cantidad fija por cada hora de servicio prestado)” (párrafo B16 del IFRS 15). Los *stakeholders* han preguntado si el expediente práctico de la factura puede ser usado para contratos en los cuales el precio o tasa unitario varía durante el período del contrato. Al analizar la pregunta, los miembros del personal de IASB y de FASB discutieron dos ejemplos: (1) una versión modificada del contrato de tercerización de TI considerado en el Documento 39 de la agenda del TRG (en el cual los precios disminuyen durante el período del contrato) y (2) un contrato a seis años en el cual una compañía de energía eléctrica vende energía a un comprador a tasas que se incrementan cada dos años.

Tal y como se describe en el Documento 40 de la agenda del TRG, si bien los miembros del personal reiteraron que la entidad tiene que aplicar el juicio y que las conclusiones es probable que varíen dependiendo de los hechos y circunstancias, consideraron que el expediente práctico de la factura podría ser usado para ambos ejemplos de contrato dado que los respectivos cambios de precio y tasa reflejan el “valor para el cliente de cada bien o servicio incremental que la entidad transfiere al cliente (vea el parágrafo 167 de las Bases para las conclusiones del IFRS 15 para información adicional sobre esta noción). Para el contrato de energía, los precios cambiantes “reflejan el valor para el cliente porque las tasas se basan en uno o más indicadores del mercado”; y los precios cambiantes en el contrato de tercerización de TI “reflejan el valor para el cliente, lo cual es corroborado por (1) el ajuste de referencia (mercado) y (2) la declinación de los costos (y del nivel de esfuerzo) de proporcionar las tareas que corresponden con la fijación declinante del precio de las actividades.”

Preguntas adicionales de implementación han sido planteadas acerca de la interrelación entre el requerimiento del nuevo estándar de ingresos ordinarios para revelar cierta información relacionada con las obligaciones de desempeño no-satisfechas (parágrafo 120 del IFRS 15) y cuando la entidad puede usar el expediente práctico que proporciona alivio de este requerimiento si se satisfacen ciertas condiciones (el “expediente práctico de la revelación” según el parágrafo 121 del IFRS 15). De manera específica, los *stakeholders* han cuestionado si los contratos de múltiples años que contienen pagos mínimos o descuentos por volumen que no califican para el expediente práctico de facturación serían elegibles para el expediente práctico de la revelación.

Para información adicional vea el [Documento 40 de la agenda del TRG](#).

Resumen

Los miembros del TRG en general estuvieron de acuerdo con el análisis realizado por los miembros del personal, pero el observador de la SEC enfatizó su punto de vista de que la entidad registrada necesitaría buena evidencia para reconocer los ingresos ordinarios con base de precios variables (i.e., tener evidencia suficiente que demuestre el valor para el cliente). También discutieron los honorarios anticipados y de respaldo final, observando que si bien tales honorarios no impiden la aplicación del expediente práctico de la facturación, las entidades tienen que usar el juicio en la determinación de si el valor de los honorarios para el cliente corresponde con la cantidad transferida al cliente. Ciertos miembros del TRG también señalaron que apreciaban la aclaración de los miembros del personal de que la frase “valor para el cliente” tiene un contexto (parágrafo B15 del IFRS 15) que difiere de su contexto (parágrafo B16 del IFRS 15). Además, los miembros observaron que este tema puede ser revisado en la reunión del TRG en noviembre, cuando se discuta el problema de las compras opcionales.

Tema 7 – Medición del progreso cuando múltiples bienes o servicios se incluyen en una sola obligación de desempeño

Antecedentes

En el paso 2 del nuevo estándar de ingresos ordinarios, la entidad está requerida a identificar todos los bienes o servicios distintos prometidos en un contrato con un cliente, cada uno de los cuales representa una obligación de desempeño. Ciertos bienes o servicios prometidos en el contrato pueden no ser distintos pero pueden ser combinados con otros bienes o servicios prometidos hasta que la entidad pueda identificar un paquete distinto de bienes o servicios (parágrafo 27 del IFRS 15).

En el paso 5 del nuevo estándar, los ingresos ordinarios son registrados como la obligación de desempeño (que puede incluir uno o más bienes o servicios prometidos) es satisfecha ya sea en un punto en el tiempo o con el tiempo. Si se satisfacen los requerimientos para el reconocimiento con el tiempo, la entidad tiene que seleccionar un método para la medición del progreso hacia la satisfacción de la obligación de desempeño.

Los *stakeholders* han cuestionado si la entidad puede aplicar más de un método para medir el progreso de la obligación de desempeño que contiene múltiples bienes o servicios que son empaquetados y reconocidos con el tiempo. Esos *stakeholders* observan que la aplicación de una medida de progreso a todos los bienes y servicios puede ser inconsistente con el principio del nuevo estándar relacionado con cuándo reconocer los ingresos ordinarios. Además, los *stakeholders* han observado que (1) reconocer los ingresos ordinarios con el mismo patrón para todos los bienes y servicios puede no describir de manera exacta la economía de la transacción y (2) pueden surgir problemas operacionales cuando la consideración para la obligación de desempeño que involucra varios bienes o servicios contiene múltiples corrientes de pago que varían entre los períodos.

Tal y como se discute en el Documento 41 de la agenda del TRG, si bien los miembros del personal reconocieron la diversidad en la práctica según los PCGA y los IFRS existentes, consideraron que el nuevo estándar de ingresos ordinarios de manera clara señala que “no sería apropiado usar múltiples métodos de medición del progreso para la misma obligación de desempeño.”

Además, los *stakeholders* han planteado problemas de implementación acerca de cómo medir el progreso hacia la satisfacción de una obligación de desempeño que involucra un paquete de bienes o servicios. Por ejemplo, si múltiples bienes o servicios prometidos en una obligación de desempeño son entregados en varios períodos, hay preguntas acerca de cómo la entidad debe seleccionar un método único con el cual medir el progreso para los respectivos bienes y servicios.

Para información adicional vea el [Documento 41 de la agenda del TRG](#).

Resumen

Los miembros del TRG en general estuvieron de acuerdo con los análisis y conclusiones del personal, incluyendo la determinación de que una medida común de progreso es requerida para una sola obligación de desempeño.

Los miembros del TRG observaron que seleccionar una medida común de progreso puede ser desafiante cuando una sola obligación de desempeño contiene más de un bien o servicio o tiene múltiples corrientes de pago, y enfatizaron que la selección no es una opción libre. También observaron que si bien una medida común de progreso que no describe la economía del contrato puede señalar que el acuerdo contiene más de una obligación de desempeño, no es determinante.

Además, algunos miembros del TRG cuestionaron la razonabilidad de ciertos supuestos contenidos en los ejemplos del Documento 41 de la agenda del TRG, incluyendo la declaración contenida en el ejemplo de la computación en la nube de que el acuerdo contiene una obligación de desempeño que incluye servicios de implementación y de alojamiento. También, como lo hicieron en relación con el **Tema 5**, ciertos miembros del TRG observaron su creencia de que el ejemplo de la licencia de franquicia no es relevante y debe ser excluido del Tema 7. Además, tal y como los miembros del personal lo observaron en relación con los comentarios de los miembros del TRG sobre los ejemplos contenidos en otros documentos de la agenda del TRG discutidos en la reunión, si bien los escenarios de la “vida real” a menudo son más complejos que los hipotéticos (y las entidades estarán requeridas a usar juicio importante), los ejemplos tienen la intención de darles a las entidades una estructura común.

Tema 8 – Determinación de cuándo se transfiere el control de una materia prima básica

Antecedentes

Los *stakeholders* han planteado preguntas en relación con la determinación de cuándo la entidad transfiere el control de una materia prima básica. De manera específica, han cuestionado si los ingresos ordinarios por la entrega de una materia prima básica deben ser reconocidos en un punto en el tiempo o con el tiempo según el parágrafo 35(a) del IFRS 15.

Uno de los criterios para el reconocimiento de los ingresos ordinarios con el tiempo es la recepción y el consumo simultáneo por el cliente de los beneficios de la materia prima básica como la entidad se desempeña. El Documento 43 de la agenda del TRCG observa que los miembros del personal son conscientes de los siguientes puntos de vista del *stakeholder* sobre la determinación de si este criterio ha sido satisfecho:

- *Punto de vista A* – Considerar solo las “características inherentes de la materia prima básica” (e.g., si la materia prima básica puede ser almacenada).
- *Punto de vista B* – Considerar “todos los hechos y circunstancias relevantes, incluyendo las características inherentes de la materia prima básica, los términos del contrato, y la información acerca de infraestructura y otros mecanismos de entrega.”

Los miembros del personal estuvieron de acuerdo con que el Punto de vista B es apropiado en la determinación de la naturaleza de la promesa de la entidad contenida en el contrato “independiente de si el contrato es para la entrega de una materia prima básica o de un reproductor” (vea el parágrafo 14 del Documento 43 de la Agenda del TRG) y en la evaluación de los criterios contenidos en el parágrafo 35 del IFRS 15.

Para información adicional vea el [Documento 43 de la agenda del TRG](#).

Resumen

Si bien los miembros del TRG en general estuvieron de acuerdo con las conclusiones de los miembros del personal, discutieron si, y si es así, cómo los resultados de la contabilidad difieren si un contrato de suministro de materia prima básica es percibido como una serie de bienes o servicios distintos (i.e., la entrega es una obligación de desempeño que se satisface en un punto en el tiempo) o una serie de bienes o servicios distintos de los cuales el cliente simultáneamente recibe y consume los beneficios (i.e., la entrega hace parte de una sola obligación de desempeño que se satisface con el tiempo). Los miembros del TRG en general estuvieron de acuerdo con que sería útil que los miembros del personal desarrollen adicionalmente ejemplos que muestren los efectos de esos puntos de vista.

Tema 9 – Contabilidad para honorarios por reabastecimiento y costos relacionados

Antecedentes

Los *stakeholders* han planteado preguntas en relación con la contabilidad apropiada para los honorarios por reabastecimiento recaudados de los clientes y para los costos de reabastecimiento (e.g., envío o re-empacado estimados) por los retornos esperados. Los puntos de vista de los *stakeholders* fueron tal y como sigue:

- *Honorarios por reabastecimiento* – El personal de IASB y de FASB observó los siguientes tres puntos de vista que prevalecen sobre la contabilidad para los honorarios por reabastecimiento relacionados con retornos esperados:
 - *Punto de vista A* – Incluye los honorarios por reabastecimiento por los retornos esperados como parte del precio de transacción cuando el control es transferido.
 - *Punto de vista B* – Excluye del precio de la transacción los honorarios por reabastecimiento por los retornos esperados.
- Los honorarios por reabastecimiento debe ser reconocidos como ingresos ordinarios cuando se hace la devolución.
 - *Punto de vista C* – Tratar los honorarios por reabastecimiento por las devoluciones esperadas como un arrendamiento dado que crean una opción de venta a un precio más bajo que el precio de venta original de los productos.

Los miembros del personal concluyeron que el Punto de vista A es el enfoque más apropiado dado que es más consistente con el punto de vista de los miembros del personal sobre cómo las entidades deben contabilizar los costos por reabastecimiento (vea la discusión abajo). Además, los miembros del personal consideraron que el producto devuelto sujeto a un honorario por reabastecimiento debe ser contabilizado de una manera similar a como la entidad contabilizaría un derecho parcial de devolución (i.e., el honorario por reabastecimiento debe ser incluido en el precio de la transacción si la entidad tiene derecho a esa cantidad).

- *Costos de reabastecimiento* – Los miembros del personal observaron los siguientes tres puntos de vista sobre la contabilidad para los costos de reabastecimiento relacionados con retornos esperados:
 - *Punto de vista A* – Causar los costos de reabastecimiento a partir de la transferencia del control.
 - *Punto de vista B* – Reconocer los costos de reabastecimiento cuando se realice la devolución y se incurra en los costos asociados.
 - *Punto de vista C* – Reconocer los costos para recuperar las devoluciones esperadas cuando se incurra en ellos a menos que el elemento devuelto se espera esté deteriorado.

Los miembros del personal consideraron que el Punto de vista A es la más apropiada de las tres alternativas porque el párrafo B25 del IFRS 15 señala que la entidad debe reconocer un activo por el derecho de la entidad a recuperar los productos devueltos por referencia al anterior valor en libros y reducirlo por los costos esperados para recuperar los productos.

Para detalles adicionales vea el [Documento 35 de la agenda del TRG](#).

Resumen

Los miembros del TRG en general respaldaron los puntos de vista de los miembros del personal.

Fecha efectiva

El IFRS 15 originalmente fue efectivo para los períodos de presentación de reporte que comienzan en o después del 1 de enero de 2017 con adopción temprana permitida. Sin embargo, IASB ha confirmado el aplazamiento de un año de la fecha efectiva del IFRS 15 para los períodos que comiencen en o después del 1 de enero de 2018. El estándar aplica a los contratos nuevos creados en o después de la fecha efectiva y a los contratos existentes que no estén completos para la fecha efectiva.

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 Christpin

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

deloitteifrs@deloitte.co.uk

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

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

Deloitte se refiere a una o más de las firmas miembro de Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL"), una compañía privada del Reino Unido limitada por garantía, y su red de firmas miembro, cada una como una entidad única e independiente y legalmente separada. DTTL (también denominada "Deloitte Global") no presta servicios a clientes. Una descripción detallada de la estructura legal de Deloitte Touche Tohmatsu Limited y sus firmas miembro puede verse en el sitio web www.deloitte.com/about.

Deloitte presta servicios de auditoría, impuestos, consultoría, asesoramiento financiero, consultoría en riesgos y asesoría legal y tributaria a organizaciones públicas y privadas de diversas industrias. Con una red global de firmas miembro en más de 150 países, Deloitte brinda sus capacidades de clase mundial y servicios de alta calidad a Clientes, suministrando el conocimiento necesario para que los mismos puedan hacer frente a sus más complejos retos de negocios. Más de 220.000 profesionales de Deloitte se han comprometido a generar un impacto que trascienda.

Esta publicación contiene exclusivamente información de carácter general, y ni Deloitte Touche Tohmatsu Limited, ni sus firmas miembro o entidades asociadas (conjuntamente, la "Red Deloitte"), pretenden, por medio de esta publicación, prestar un servicio o asesoramiento profesional. Ninguna entidad de la Red Deloitte se hace responsable de las pérdidas sufridas por cualquier persona que actúe basándose en esta publicación.

© 2015 Deloitte