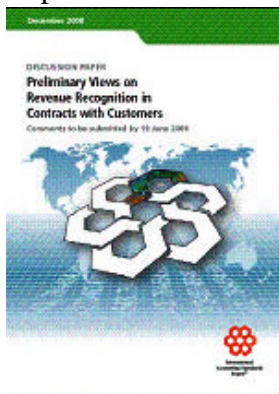


## IASB

### 3.-Documento para el Debate (Discussion Paper). *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*

El plazo de comentarios está abierto hasta el 19 de junio de 2009



#### **Introducción**

S1.- Los Ingresos son una magnitud importante en los estados financieros de una entidad. Los suministradores de fondos emplean una medida de los ingresos de la entidad al analizar la posición financiera y los resultados como sustento para tomar decisiones económicas. Los ingresos también son importantes para los preparadores de los estados financieros, auditores y reguladores.

S2.- El IASB y el FASB comenzaron fundamentalmente su proyecto conjunto sobre reconocimiento de ingresos para clarificar los principios del mismo. En las normas contables

estadounidenses las guías para el reconocimiento de ingresos comprenden más de un centenar de normas, muchas de ellas específicas de ciertos sectores y algunas pueden producir resultados contradictorios para transacciones que económicamente son similares. En las Normas Internacionales de Información Financiera, los principios subyacentes a las dos principales normas sobre reconocimiento de ingresos (IAS 11, *Contratos de Construcción* e IAS 18, *Ingresos*) son inconsistentes y difusos, pudiendo ser difícil de aplicar más allá de las transacciones sencillas. En concreto, aquellas normas aportan una guía limitada para las transacciones con múltiples componentes o múltiples entregas.

S3.- Este Documento para el Debate solicita comentarios sobre las posiciones preliminares de los Consejos de ambos organismos en un modelo único de reconocimiento de ingresos originados en un contrato. Los Consejos están desarrollando ese modelo para mejorar la información financiera al suministrar unas pautas más claras sobre cuándo se deberían reconocer los ingresos y al reducir el número de normas a las que las entidades tienen que consultar. Como consecuencia de esto, los Consejos esperan que las entidades reconozcan los ingresos de manera más consistente para contratos similares, con independencia del sector de actividad en el cuál ellas trabajen. Esa consistencia debería mejorar la comparabilidad y la comprensibilidad de los ingresos para los usuarios de los estados financieros.

S4.- Dado que los Consejos están todavía desarrollando el modelo propuesto, este Documento para el Debate no incorpora todas las guías que se incluirían en la norma a proponer en el futuro. En lugar de eso, este Documento para el Debate presenta el modelo básico y sus implicaciones con la finalidad de buscar la opinión de los que quieran participar antes de que los Consejos publiquen una propuesta de norma.

#### **Próximos pasos**

S5.- Los Consejos revisarán los comentarios recibidos a este Documento para el Debate y modificarán o confirmarán sus puntos de vista preliminares. Entonces desarrollarán, para la fase de consulta pública, un borrador de norma sobre reconocimiento de ingresos a incluir entre las IFRSs y los USGAAP. Al actuar así, los Consejos considerarán la necesidad de los usuarios de los estados financieros de recibir información útil, la cuál

pueda ser suministrada por los preparadores de la información a un coste razonable, como soporte a la hora de tomar decisiones.

S6.- Las próximas etapas también incluirán audiencias públicas para discutir el modelo propuesto. Después de revisar los comentarios de este Documento para el Debate, los Consejos decidirán si mantener las audiencias públicas.

S7.- Durante el periodo de comentarios al Documento para el Debate, los Consejos tienen previsto realizar visitas de campo. Los Consejos se centrarán en primer lugar en los sectores con contratos para los que el modelo propuesto es más probable que les afecte. Las visitas de campo continuarán en la fase de Borrador del proyecto.

S8.- Los Consejos no han discutido todavía todos los asuntos relativos al modelo propuesto. Discutirán algunos de esos asuntos durante el periodo de consulta pública. La información sobre el proyecto aparecerá actualizada en la página [www.iasb.org](http://www.iasb.org)

### ***Resumen de las posiciones preliminares***

S9.- Los Consejos han alcanzado algunas posiciones preliminares al desarrollar un modelo de reconocimiento de ingresos. Esta sección resume esas posiciones.

### ***Alcance***

S10.- El modelo propuesto sería aplicable a los contratos con clientes. Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crean obligaciones exigibles. Un acuerdo de esa naturaleza no necesita estar por escrito para que se considere como contrato. Un cliente es una parte que ha contratado con una entidad para obtener un activo (tal como una mercancía o un servicio) que representa un producto de las actividades ordinarias de la entidad.

S11.- Los Consejos, con el modelo propuesto, no han excluido ningún contrato concreto con clientes. Sin embargo, dado el alcance potencialmente amplio de una norma de contratos con clientes, han considerado si el modelo propuesto, y en concreto su enfoque de valoración, aportaría información útil en los siguientes contratos:

(a) contratos de instrumentos financieros y algunos instrumentos no financieros que de otra manera estarían en el ámbito de la IAS 39 *Financial Instruments: Recognition and Measurement* y el SFAS 133 *Accounting for Derivative Instruments and Hedging Activities*. En opinión de los Consejos, debido a la volatilidad potencial en el valor de esos contratos, el modelo de reconocimiento de ingresos propuesto podría no siempre suministrar información útil sobre ellos.

(b) Contratos de seguros que están en el alcance de la IFRS 4 *Insurance Contracts* y la SFAS 60 *Accounting and Reporting by Insurance Enterprises* (y otros US GAAP relacionados). Los Consejos tienen un proyecto activo en sus respectivas agendas para los contratos de seguros. En opinión de los Consejos, el modelo de reconocimiento de ingresos podría aportar información útil para algunos contratos de seguros que el proyecto de seguros está considerando, pero no para todos ellos.

(c) Contratos de arrendamiento que están en el alcance de la IAS 17 *Leases* and SFAS 13 *Accounting for Leases* (y otros US GAAP relacionados). Los Consejos tienen un proyecto conjunto en sus agendas sobre la contabilización de los arrendamientos. Los Consejos han decidido provisionalmente diferir el tratamiento contable de los arrendadores y concentrarse en desarrollar un modelo mejorado de contabilización para el arrendatario. Los Consejos no han decidido todavía cómo el modelo de reconocimiento de ingresos se aplicaría a la contabilización de los arrendadores.

S12.- En deliberaciones futuras, los Consejos tendrán en cuenta las implicaciones del modelo propuesto para entidades que reconocen ingresos o ganancias a falta de un contrato. Por ejemplo, algunas entidades reconocen ingresos o ganancias derivadas del

incremento en las existencias antes de firmar un contrato con un cliente (de acuerdo a la IAS 41 *Agriculture* y el AICPA SOP 85-3 *Accounting by Agricultural Producers and Agricultural Cooperatives*). En este proyecto, los Consejos no pretenden cambiar la forma en la que aquellas entidades valoran las existencias. No obstante, los Consejos considerarán si esas entidades deberían excluir la presentación de los aumentos en existencias como ingresos y deberían presentar, en su lugar, esos ingresos como otros componentes del resultado completo (*comprehensive income*).

S13.- Los Consejos prevén evaluar si algún tipo de contrato con clientes se debería excluir del modelo propuesto tras revisar las opiniones a este Documento para el Debate.

#### ***Reconocimiento. Principio de reconocimiento del ingreso basado en el contrato***

S14.- Los Consejos proponen que los ingresos se deberían reconocer sobre la base de incrementos en la posición neta de una entidad en un contrato con un cliente.

S15.- Cuando una entidad llega a ser una parte de un contrato con un cliente, la combinación de los derechos y de las obligaciones en ese contrato da lugar a una posición neta de contrato. Si esa posición neta del contrato es un activo contractual, un pasivo contractual o una posición nula depende de la valoración de los derechos y obligaciones que subyacen en el contrato.

S16.- En el modelo propuesto, los ingresos se reconocen cuando un activo contractual aumenta o un pasivo contractual disminuye (o alguna combinación de ambos). Eso ocurre cuando una entidad actúa satisfaciendo una obligación en un contrato.

#### ***Identificación de las obligaciones de ejecución***

S17.- Una obligación de ejecución es una promesa en un contrato con un cliente de transferencia de un activo (tal como un bien o un servicio) a ese cliente. Esa promesa contractual puede ser explícita o implícita.

S18.- Cuando una entidad promete suministrar un bien está prometiendo transferir un activo al cliente. Cuando una entidad promete prestar un servicio, de forma equivalente está prometiendo transferir un activo, aunque el cliente pueda consumir ese activo inmediatamente.

S19.- Una entidad contabiliza las obligaciones de ejecución de manera separada si los activos prometidos (bienes o servicios) se transfieren al cliente en momentos diferentes. El objetivo de separar las obligaciones de ejecución es asegurar que los ingresos de una entidad representan fielmente el patrón de transferencia de activos al cliente a lo largo de la vida del contrato.

#### ***Satisfacción de las obligaciones de ejecución***

S20.- Una entidad satisface una obligación de ejecución y, entonces, reconoce los ingresos cuando transfiere un activo prometido (tal como un bien o un servicio) al cliente. Los Consejos proponen que una entidad ha transferido ese activo prometido cuando el cliente obtiene el control sobre él.

S21.- En el caso de un bien, una entidad satisface una obligación de ejecución cuando el cliente obtiene el control del bien de manera que el bien es un activo del cliente. Habitualmente, eso tiene lugar cuando el cliente adquiere la posesión física del bien.

S22.- En el caso de un servicio, una entidad igualmente satisface la obligación de ejecución cuando el servicio es un activo del cliente. Eso sucede cuando el cliente ha recibido el servicio prometido. En algunos casos, ese servicio refuerza un activo existente del cliente. En otros casos, ese servicio se consume inmediatamente y no se reconocería como un activo.

S23.- Consecuentemente, las actividades que una entidad emprende al cumplir un contrato resultan en el reconocimiento de ingresos si ellas simultáneamente transfieren activos al cliente. Por ejemplo, en un contrato para la construcción de un activo para un cliente, una entidad satisface una obligación de ejecución durante la construcción sólo si los activos se transfieren al cliente a través del proceso de construcción. Ese sería el caso si el cliente controla el activo construido parcialmente de forma que sea un activo del cliente conforme se está construyendo.

### **Valoración**

S24.- Para reconocer un contrato, una entidad valora sus derechos y sus obligaciones de ejecución en el contrato. Los Consejos no han expresado una opinión preliminar sobre cómo una entidad valoraría los derechos. No obstante lo anterior, la valoración de los derechos se debería fundamentar en el importe del precio de la transacción (por ejemplo, la contrapartida prometida).

S25.- Los Consejos proponen que las obligaciones de ejecución se deberían valorar inicialmente al precio de transacción –la contrapartida prometida por el cliente-. Si un contrato incorpora más de una obligación de ejecución, se debería distribuir el precio de transacción a las obligaciones de ejecución sobre la base de los precios de venta relativos de los bienes y servicios subyacentes a esas obligaciones de ejecución.

S26.- La valoración posterior de las obligaciones de ejecución debería describir la reducción en la obligación de la entidad al transferir bienes y servicios al cliente. Cuando una obligación de ejecución se satisfaga, el importe de los ingresos reconocidos es la cuantía del precio de transacción que fue distribuido a la obligación de ejecución satisfecha al inicio del contrato. Consecuentemente, el importe total de los ingresos que una entidad reconoce sobre la vida del contrato es igual al precio de la transacción.

S27.- Los Consejos proponen que después del inicio del contrato, la valoración de una obligación de ejecución no se debería actualizar al menos que dicha obligación de ejecución se considere onerosa. Una obligación de ejecución se considera onerosa cuando el coste esperado de satisfacción de la obligación de ejecución excede el valor contable de esa obligación de ejecución. En ese caso, la obligación de ejecución se vuelve a valorar al coste esperado de satisfacción de la obligación para la entidad y reconocería una pérdida por el contrato.

### **Efectos potenciales sobre la praxis actual**

S28.- Para muchos contratos (especialmente para las transacciones comunes del comercio), el modelo propuesto de reconocimiento de ingresos generaría poco o ningún cambio. Sin embargo, en algunas circunstancias, la aplicación del modelo propuesto por los Consejos se separaría de la práctica actual. Por ejemplo:

(a) Empleo de un principio de reconocimiento de ingresos basado en un contrato. Una entidad reconocería ingresos de aumentos de su posición neta en un contrato con un cliente a consecuencia de la satisfacción de una obligación de ejecución. Los aumentos en otros activos tales como tesorería, existencias en la ausencia de un contrato con un cliente, y existencias bajo un contrato con un cliente (pero todavía no transferido al cliente) no cumplirían el reconocimiento de ingresos. Por ejemplo, las entidades que en el momento actual reconocen ingresos para determinados tipos de contratos de construcción reconocerían ingresos durante la construcción sólo si el cliente controla la partida conforme está siendo construida.

(b) Identificación de obligaciones de ejecución. En la práctica actual, las entidades algunas veces contabilizan promesas contractuales similares de forma distinta. Por ejemplo, algunas garantías y otros servicios posteriores a la entrega son contabilizados

como periodificaciones de coste más que como "entregas futuras" o "componentes" de un contrato. En el modelo propuesto, las entidades contabilizarían esas obligaciones como de ejecución y reconocerían los ingresos conforme ellas son satisfechas.

(c) Empleo de estimaciones. Algunas normas actuales limitan el empleo de estimaciones más de lo que el modelo propuesto por los Consejos haría. Por ejemplo, las entidades algunas veces no reconocen los ingresos de una partida entregada si no existe una evidencia objetiva y fiable del precio de venta de las partidas no entregadas (por ejemplo, EITF Issue No. 00-21 *Revenue Arrangements with Multiple Deliverables* y AICPA SOP 97-2 *Software Revenue Recognition*). Por el contrario, en el modelo propuesto, las entidades estimarían los precios de venta individuales de los bienes y servicios no entregados y reconocerían los ingresos cuando los bienes y servicios se entregan al cliente.

(d) Capitalización de costes. Actualmente, las entidades algunas veces capitalizan los costes para la obtención de contratos. En el modelo propuesto, los costes son capitalizados solo si se cualifican para la capitalización de acuerdo a otras normas. Por ejemplo, las comisiones pagadas a un vendedor por la obtención de un contrato con un cliente habitualmente no crean un activo cualificado para el reconocimiento siguiendo otras normas. Por lo tanto, una entidad reconocería tales costes como gastos cuando son incurridos, lo cual puede no suceder en el mismo periodo en el cual se reconoció el ingreso.

[http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/0E3D5E00-B961-42F0-BA64-AB1D20BB9FE9/0/DP\\_PreliminaryViewsRevenueRecognition1208.pdf](http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/0E3D5E00-B961-42F0-BA64-AB1D20BB9FE9/0/DP_PreliminaryViewsRevenueRecognition1208.pdf)

[http://www.fasb.org/draft/DP\\_Revenue\\_Recognition.pdf](http://www.fasb.org/draft/DP_Revenue_Recognition.pdf)