

Identificando las obligaciones de desempeño para el reconocimiento de ingresos de contratos con clientes bajo IFRS 15 y la NIF D-1

Las obligaciones de desempeño son la unidad de cuenta para propósitos de aplicar la IFRS 15 y la NIF D-1 y, por lo tanto, forman la base de cómo y cuándo se reconocen los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes. En esta publicación se analizan aspectos a considerar en la identificación de obligaciones de desempeño.

Promesas en un contrato con un cliente

Una obligación de desempeño es una promesa de proporcionar un bien o servicio o una serie de bienes o servicios distintos. Al inicio del contrato, una entidad deberá evaluar los bienes o servicios prometidos a un cliente e identificar cada promesa de transferir al cliente como:

- a. Un bien o un servicio (o un conjunto de bienes o servicios) que es distinto; o
- b. Una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.

Las promesas en un contrato pueden ser explícitas o implícitas si crean una expectativa válida de que la entidad proporcionará un bien o un servicio con base en las prácticas comerciales habituales de la entidad, políticas publicadas o declaraciones específicas. La administración debe considerar las políticas y prácticas de la entidad, las representaciones hechas durante las negociaciones de los contratos, los materiales de marketing y las estrategias comerciales al identificar las promesas en un contrato.

Los bienes o servicios comprometidos pueden incluir, pero no se limitan a:

- Transferir bienes producidos o revender bienes comprados.
- Suministro de un servicio de organización para que otra entidad transfiera los bienes o servicios.
- Suministro de un servicio de disponibilidad permanente para proporcionar bienes o servicios en el futuro (stand ready).
- Construir, diseñar, fabricar o crear un activo en nombre de un cliente.
- Otorgar un derecho de uso o acceso a activos intangibles, como la propiedad intelectual.
- Otorgar una opción de compra de bienes o servicios adicionales que proporcione un derecho material al cliente.
- Realización de tareas acordadas contractualmente.

Una entidad evalúa los bienes y servicios prometidos en un contrato para identificar las obligaciones de desempeño materiales. La administración debe considerar el objetivo general de la IFRS 15 y la materialidad para identificar las obligaciones de desempeño. Evaluar si los bienes o servicios prometidos son materiales en el contexto del contrato requiere juicio.

Consideración especial se debe tener en los contratos que involucran el envío o transporte de bienes a un cliente, porque pueden incluir promesas relacionadas con el servicio de envío que dan lugar a una obligación de desempeño. La administración debe evaluar los términos explícitos del envío para determinar cuándo se transfiere el control de los bienes al cliente y si los servicios de envío son una obligación de desempeño separada.

Los servicios de envío y manejo de los bienes pueden considerarse una obligación de desempeño separada si el control de los bienes se transfiere al cliente antes del envío, pero la entidad se ha comprometido a enviar los bienes (u organizar el envío de los bienes). El envío no es un servicio prometido al cliente si el control de un bien no se transfiere al cliente antes del envío. Esto se debe a que el envío es una actividad de cumplimiento, ya que los costos se generan como parte de la transferencia de la mercancía al cliente.

La administración debe evaluar si la entidad es el principal o un agente del servicio de envío, si es una obligación de desempeño separada. Esto determinará si la entidad debe registrar el monto bruto de ingresos asignados al servicio de envío o el monto neto después de pagar al remitente.

Promesa de transferir bienes o servicios distintos

Cada bien o servicio distinto que una entidad promete transferir es una obligación de desempeño. Cuando hay múltiples promesas en un contrato, la administración necesitará determinar si los bienes o servicios son distintos y, por lo tanto, las obligaciones de desempeño separadas.

Los bienes y servicios que no son distintos se agrupan con otros bienes o servicios en el contrato hasta que se identifica un paquete de bienes o servicios que es distinto. El paquete de bienes o servicios, en ese caso, es una obligación de desempeño única.

Promesa de transferir una serie de bienes o servicios distintos

Una serie de bienes o servicios distintos proporcionados durante un período de tiempo es una obligación de desempeño única si los bienes o servicios distintos son sustancialmente los mismos y tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.

Una serie de bienes o servicios distintos tiene el 'mismo patrón de transferencia' si se cumplen los dos criterios siguientes:

- Cada bien o servicio distinto cumple los criterios para ser una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo; y
- Se utiliza la misma medida de progreso hacia la completa satisfacción de la obligación de desempeño.

Cuando se cumplen los criterios de la serie, la administración aplicará los principios a la obligación de desempeño única, en lugar de a los bienes o servicios individuales que conforman la obligación de desempeño única. La excepción es que la administración debe considerar cada bien o servicio distinto de la serie, en lugar de la única obligación de desempeño, al contabilizar las modificaciones del contrato y asignar la contraprestación variable.



Evaluación de si un bien o servicio es "distinto"

Un bien o servicio que se promete a un cliente es distinto si:

- a. El cliente puede beneficiarse del bien o servicio, ya sea por sí solo o en conjunto con otros recursos que están ya disponibles para el cliente (es decir, el bien o servicio puede ser distinto); y
- b. La promesa de la entidad de transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otras promesas en el contrato.

Por lo tanto, la evaluación de si un bien o servicio es distinto tiene dos elementos; el bien o servicio debe ser ambos: (a) capaz de ser distinto; y (b) ser identificable por separado.

Capaz de ser distinto

Un bien o servicio es capaz de ser distinto si el cliente puede beneficiarse de ese bien o servicio por sí solo o con otros recursos que están ya disponibles. Un cliente puede beneficiarse de un bien o servicio si lo puede usar, consumir o vender (por un monto mayor que el valor residual) para generar beneficios económicos. Por lo general, un bien o servicio también puede distinguirse si una entidad vende regularmente ese bien o servicio de forma independiente. Un bien o servicio que no se puede usar por sí solo, pero que se puede usar con recursos ya disponibles, también cumple con este criterio, ya que el cliente tiene la capacidad de beneficiarse de él. Los recursos ya disponibles son bienes o servicios que se venden por separado, ya sea por la entidad o por otros en el mercado. Los recursos ya disponibles incluyen recursos que el cliente ya ha obtenido, ya sea de la entidad o por otros medios. Como resultado, el momento de la entrega de bienes o servicios (es decir, si un recurso necesario se entrega antes o después de otro bien o servicio) puede afectar la evaluación de si el cliente puede beneficiarse del bien o servicio.

Identificable por separado

Es necesario comprender lo que un cliente espera recibir como producto final para evaluar si un bien o servicio es identificable por separado o si debe combinarse con otros bienes o servicios en una única obligación de desempeño. La administración debe considerar los términos del contrato y todos los demás hechos relevantes, incluyendo la esencia económica de la transacción, para realizar esta evaluación.

El objetivo de evaluar si la promesa de una entidad de transferir bienes o servicios al cliente es identificable por separado es determinar si la naturaleza de la promesa, dentro del contexto del contrato, es transferir cada uno de esos bienes o servicios individualmente o, en su lugar, transferir un elemento o elementos combinados a los que los bienes o servicios prometidos son insumos. Los factores que ayudan a una entidad a determinar si dos o más promesas de transferir bienes o servicios a un cliente no son una obligación de desempeño separada incluyen los siguientes:

- a. La entidad proporciona un servicio significativo de integración de los bienes o servicios con otros bienes o servicios prometidos en el contrato en un paquete de bienes o servicios que representan el producto o productos combinados que el cliente ha contratado (es decir, la entidad está utilizando los bienes o servicios como insumos para producir o entregar el producto combinado o productos especificados por el cliente). La producción o producto combinado pueden incluir más de una fase, elemento o unidad.
- b. Uno o más de los bienes o servicios son modificados o personalizados significativamente, o es modificado o personalizado significativamente por uno o más de los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato.
- c. Los bienes o servicios son muy interdependientes o están muy interrelacionados. En otras palabras, cada uno de los bienes o servicios se ve afectado significativamente por uno o más de los otros bienes o servicios del contrato. Por ejemplo, dos o más bienes o servicios se ven afectados significativamente entre sí porque la entidad no puede cumplir su promesa de transferir cada uno de los bienes o servicios de forma independiente.

La decisión de la agenda 'Reconocimiento de ingresos en un contrato de bienes raíces que incluye la transferencia de terrenos' ilustra la aplicación de los principios a la evaluación de si una promesa de transferir terrenos y construir un edificio son identificables por separado.

Otras consideraciones al identificar las obligaciones de desempeño

Las obligaciones de desempeño pueden resultar de otros términos contractuales o promesas implícitas en las prácticas comerciales habituales de una entidad.

Opciones para adquirir bienes o servicios adicionales

Los contratos suelen incluir opciones para que los clientes compren bienes o servicios adicionales en el futuro. Las opciones del cliente que brindan un derecho material al cliente (como un bien o servicio gratis o con descuento) dan lugar a una obligación de desempeño separada. La obligación de desempeño es la opción en sí misma, más que los bienes o servicios subyacentes. La administración asignará una parte del precio de la transacción a dichas opciones y reconocerá los ingresos asignados a la opción cuando los bienes o servicios adicionales se transfieran al cliente o cuando la opción expire.

La contraprestación adicional que resultaría de que un cliente ejerza una opción en el futuro no se incluye en el precio de transacción para el contrato actual. Este es el caso incluso si la administración llega a la conclusión de que es probable, o incluso prácticamente seguro, que el cliente comprará bienes o servicios adicionales. Por ejemplo, los clientes podrían verse obligados económicamente a realizar compras adicionales debido a cláusulas de exclusividad u otras circunstancias. La administración no debe incluir una estimación de compras futuras como una promesa en el contrato actual, a menos que esas compras sean exigibles por ley, independientemente de la probabilidad de que el cliente realice compras adicionales. Se puede requerir juicio para identificar los derechos y obligaciones exigibles en un contrato, así como la existencia de contratos implícitos o explícitos que deben combinarse con el presente contrato.

Diferencias entre las guías de IFRS 15 y NIF D-1

En general, el contenido de ambas normas es consistente en la identificación de las obligaciones de desempeño.

Más información

Manual de ingresos del IFRS Global



Contactos

Juan Duque

Socio de Accounting Services Group,
National Office & Deals
juan.duque@pwc.com

Víctor Castresana

Director de Accounting Services Group,
National Office
victor.castresana@pwc.com

Consulta más información relevante:

pwc.com/mx/actualizacionesregulatorias