

Reconocimiento de ingresos a través del tiempo y en un punto en el tiempo

Introducción

Los ingresos se reconocen en el momento o a medida en que se cumplen las obligaciones de desempeño, mediante la transferencia del control de un bien o servicio prometido a un cliente.

Un cliente obtiene el control de un bien o servicio si tiene la capacidad de dirigir su uso y obtener sustancialmente todos los beneficios de ese bien o servicio. Un cliente podría tener el derecho futuro de dirigir el **uso** del activo y obtener sustancialmente todos los beneficios del mismo (por ejemplo, al realizar un pago anticipado por un producto específico), pero el cliente debería haber obtenido realmente esos derechos para que el control se haya transferido.

El control se transfiere a través del tiempo o en un punto en el tiempo. La administración debe determinar, al inicio del contrato, si el control del bien o el servicio se transfiere a un cliente a través del tiempo o en un punto en el tiempo. Si la obligación de desempeño no se cumple a través del tiempo, entonces se cumple en un punto en el tiempo.

Obligaciones de desempeño que se satisfacen a través del tiempo

Los acuerdos en los que las obligaciones de desempeño se satisfacen a través del tiempo no se limitan a acuerdos de servicio. Los activos complejos o ciertos bienes personalizados construidos para un cliente, como una maquinaria especializada, también podrían transferirse a través del tiempo, dependiendo de los términos del acuerdo.

Los ingresos se reconocen a través del tiempo si se cumple uno de los tres criterios siguientes:

- a) El cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad lo realiza.
- b) El desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, trabajo en progreso) que el cliente controla a medida que se crea o se mejora.
- c) El desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad y la entidad tiene el derecho exigible al pago por el desempeño que se haya completado hasta la fecha.



A continuación, detallaremos cada uno de los criterios:

a) **El cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad conforme lo lleva a cabo**

Este criterio se aplica principalmente a los contratos de prestación de servicios. Una entidad transfiere el beneficio de los servicios al cliente a medida que lo presta y, por lo tanto, cumple su obligación de desempeño a través del tiempo. El ejemplo de las normas de ingresos ilustra este concepto (IFRS 15 p. IE 67 y NIF D-1 p. A226). Este criterio podría aplicarse también a los acuerdos que no son considerados típicamente como servicios, tales como los contratos para suministrar electricidad u otros “commodities”. Por ejemplo, una entidad que proporciona un suministro continuo de gas natural bajo demanda podría concluir que el gas natural se recibe y se consume por el cliente simultáneamente. Esta evaluación podría requerir juicio.

El cliente recibe y consume los beneficios conforme la entidad desempeña si otra entidad no necesitará sustancialmente re-hacer el trabajo completado a la fecha para satisfacer las obligaciones de desempeño pendientes. Para determinar si otra entidad no necesitará volver a realizar sustancialmente el trabajo, no se consideran las limitaciones contractuales o prácticas que impiden que la entidad transfiera las obligaciones de desempeño pendientes a otra entidad, porque es una evaluación hipotética. El hecho de que otra entidad no tenga que volver a hacer el trabajo ya realizado indica que el cliente recibe y consume los beneficios a través del acuerdo.

b) **El desempeño de la entidad crea o mejora un activo que el cliente controla conforme el activo es creado o mejorado**

Este criterio se aplica en situaciones en las que el cliente controla el trabajo en proceso mientras la entidad fabrica bienes o presta servicios. El activo que se está creando puede ser tangible o intangible.

La administración debe aplicar el **principio de control** para determinar si el cliente obtiene el control de un activo a medida que es creado, lo que podría requerir juicio. El principio de control debe aplicarse al activo a medida que es creado o mejorado. Por ejemplo, si la entidad está construyendo un activo, la administración debe evaluar si el cliente controla ese activo a medida que se construye.

En el caso de IFRS, en marzo de 2018, hubo una decisión de Agenda, sobre el reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias en un contrato inmobiliario que incluye la transferencia de terreno, el Comité de interpretaciones recibió una solicitud sobre el reconocimiento de ingresos en un contrato para la venta del terreno y de un edificio a construir en el terreno. La decisión de agenda, destacó que la capacidad del cliente

para vender o dar en garantía un derecho para obtener el activo en el futuro no es evidencia de control del activo en sí. El criterio estaba destinado a abordar situaciones en las que el cliente controla claramente el activo que se está creando o mejorando. En ausencia de evidencia de que el cliente controla el activo, la administración necesitaría evaluar los otros criterios para concluir si el control se transfiere con el tiempo.

c) **El desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad y la entidad tiene el derecho exigible a obtener el pago del desempeño realizado hasta la fecha**

Este último criterio fue desarrollado para ayudar a las entidades en su evaluación del control en situaciones en las que ha sido un reto la aplicación de los dos primeros criterios para el reconocimiento de ingresos a través del tiempo. Las entidades que crean activos sin uso alternativo y que tienen un derecho al pago por desempeño hasta la fecha, *reconocen los ingresos en la medida que se producen los activos*, en lugar de hacerlo en un punto en el tiempo (por ejemplo, a la entrega). Un activo creado por el desempeño de una entidad no tiene un uso alternativo para esa entidad si tiene contractualmente restringida la posibilidad de redirigir fácilmente el activo a otro uso durante la creación o mejora de ese activo o tiene limitado en la práctica redirigir fácilmente el activo, una vez haya sido terminado, hacia otro uso. La evaluación de si un activo tiene un uso alternativo para la entidad se realiza al comienzo del contrato. Después del comienzo del contrato, una entidad no actualizará la evaluación del uso alternativo de un activo, a menos que las partes del contrato aprueben una modificación que cambie sustancialmente la obligación de desempeño.



Al evaluar si tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha, una entidad considerará los términos del contrato, así como cualquier ley aplicable a dicho contrato. En todo momento a lo largo de la duración del contrato, la entidad debe tener derecho a un importe que al menos le compense por el desempeño completado hasta la fecha si el contrato es rescindido por el cliente u otra parte por razones distintas al incumplimiento del desempeño por la entidad tal como figura en su compromiso.

En el caso de IFRS, en marzo de 2018, hubo un decisión de Agenda, sobre el reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias en un contrato para la venta de una unidad en un complejo residencial de unidades múltiples. El comité de interpretaciones consideró una situación en la que la entidad tenía derecho, según el contrato con el cliente, a recibir un pago por la diferencia entre el precio de reventa de la unidad, si lo hubiera, y el precio de compra original (más los costos de venta) si el cliente original no compra la propiedad inmobiliaria. Considerando únicamente los pagos establecidos en el contrato, y estos no se relacionaban en todo momento con la terminación del activo a la fecha (es decir, el precio de venta del inmueble parcialmente

construido), por lo que el comité observó que el monto no compensaba a la entidad por desempeño completado hasta la fecha.

Igualmente, en otra decisión de Agenda en la misma fecha, se indicó en el patrón de hechos que, aunque el contrato es irrevocable, los tribunales han aceptado solicitudes para cancelar contratos en circunstancias particulares, por ejemplo, cuando se ha demostrado que el cliente no está en la capacidad económica de cumplir con los términos del contrato (si, por ejemplo, el cliente queda desempleado o tiene una enfermedad grave que afecta la capacidad del cliente para trabajar). En estas situaciones, el contrato ha sido cancelado y el cliente ha recibido la mayoría, pero no todos, los pagos que ya ha realizado a la entidad. La entidad ha retenido el resto como sanción por terminación. Para el comité este precedente legal indica que la entidad no tiene derecho a un monto que al menos compense el desempeño completado hasta la fecha en caso de cancelación por razones distintas a la falla de la entidad para realizar según lo prometido. En caso de que los tribunales acepten solicitudes de cancelación de contratos, la entidad tiene derecho solo a una sanción por terminación que no compensa a la entidad por el desempeño completado hasta la fecha, por lo que el comité observó que el monto no compensaba a la entidad por desempeño completado hasta la fecha.



Obligaciones de desempeño satisfechas en un punto en el tiempo

Cómo se indicó antes una obligación de desempeño se satisface en un punto en el tiempo si **no se cumple ninguno de los criterios para satisfacer una obligación de desempeño a través del tiempo**. La guía sobre el control se debe considerar para determinar el momento en que la obligación de desempeño se satisface mediante la transferencia del control del bien o servicio al cliente. Además, las normas de ingresos proporcionan cinco indicadores de que un cliente ha obtenido el control de un activo. No todos los indicadores deben ser cumplidos por la administración para concluir que el control se ha transferido y que los ingresos pueden ser reconocidos. La administración debe aplicar el juicio para determinar si los factores indican colectivamente que el cliente ha obtenido el control. Esta evaluación se debe centrar principalmente en la **perspectiva del cliente**.

Los indicadores son:

- 1) La entidad tiene un derecho presente de pago:** La obligación presente de pago de un cliente podría indicar que la entidad ha transferido la capacidad de dirigir el uso y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes de un activo.
- 2) El cliente tiene el título legal:** La parte que tiene un título legal suele ser la parte que puede dirigir el uso y recibir los beneficios de un activo. Los beneficios de tener un título legal incluyen la capacidad de vender un activo, cambiarlo por otro bien o servicio o usarlo para asegurar o liquidar una deuda, lo que indica que el titular tiene el control. Una entidad podría conservar el título legal como un derecho protectorio para garantizar el pago. El título legal retenido únicamente es para protección de pago no indica que el cliente no haya obtenido el control. Todos los indicadores de transferencia de control deben considerarse en estas situaciones.
- 3) El cliente tiene la posesión física:** La posesión física de un activo generalmente le da al titular la capacidad de dirigir el uso y obtener beneficios de ese activo y, por lo tanto, es un indicador de cuál de las partes controla el activo. Sin embargo, la posesión física no determina por sí misma cuál de las partes tiene el control. Por ejemplo, en algunos acuerdos de recompra y en algunos acuerdos de depósito, un cliente o consignatario puede tener la posesión física de un activo que controla la entidad. Por el contrario, en acuerdos de entrega posterior a la facturación, la entidad puede tener la posesión física de un activo que controla el cliente.
- 4) El cliente tiene los riesgos beneficios significativos de la propiedad:** Una entidad que ha transferido riesgos y beneficios de la propiedad de un activo generalmente ha transferido el control a un cliente. La administración deberá excluir cualquier riesgo que dé lugar a una obligación de desempeño separada. Esto requerirá que la administración asigne parte del precio de la transacción a la obligación adicional. Por ejemplo, una entidad puede haber transferido el control de un activo a un cliente, pero no haber satisfecho todavía una obligación de desempeño adicional para proporcionar servicios de mantenimiento relacionados con el activo transferido.

- 5) El cliente ha aceptado el activo:** Una cláusula de aceptación del cliente proporciona protección a un cliente al permitirle cancelar un contrato o forzar a un vendedor a tomar medidas correctivas si los bienes o servicios no cumplen con los requisitos del contrato.

La aceptación del cliente que es solo una formalidad no afecta la evaluación de si el control se ha transferido, porque la entidad puede determinar de forma objetiva que se ha transferido el control del bien o servicio al cliente de acuerdo con las especificaciones acordadas en el contrato. La cláusula de aceptación puede no ser una formalidad si el producto que se envía es único, ya que no existe un historial en el que se pueda confiar.

Una cláusula de aceptación que se relaciona principalmente con especificaciones subjetivas probablemente no es una formalidad porque la entidad no puede garantizar que se cumplan las especificaciones antes del envío. La administración podría no ser capaz de concluir que el control se ha transferido al cliente hasta que el cliente acepte los bienes en tales casos. Un cliente tampoco controla los productos recibidos durante un período de prueba si no se compromete a pagar ninguna contraprestación hasta que haya aceptado los productos. Esta contabilidad difiere de un derecho de devolución, que se considera al determinar el precio de la transacción.

Documento de referencia:

<https://viewpoint.pwc.com>

Contactos

Juan Duque

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

Beatriz García Moreno

Directora de Accounting Services Group
beatriz.garcia.moreno@pwc.com

Alfredo Domínguez

Gerente de Accounting Services Group
alfredo.dominguez@pwc.com