

Contratos Onerosos—Costo de Cumplimiento de un Contrato

Modificaciones propuestas a la NIC 37

Recepción de comentarios hasta el 15 de abril de 2019

Proyecto de Norma *Contratos Onerosos—Costo de Cumplimiento de un Contrato* (Modificaciones Propuestas a la NIC 37) se publica por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo) únicamente para recibir comentarios. Las propuestas podrán modificarse a la luz de los comentarios recibidos antes de emitirse de forma definitiva. Se necesita recibir los comentarios antes del lunes, 15 de abril de 2019 y deben enviarse por escrito a la siguiente dirección, mediante correo electrónico a commentletters@ifrs.org o electrónicamente usando nuestra página "Open for comment" en: <http://go.ifrs.org/open-for-comment>.

Todos los comentarios se pondrán en conocimiento del público y se colocarán en nuestro sitio web www.ifrs.org a menos que quien responda solicite confidencialidad. Estas solicitudes normalmente no se concederán a menos que las sustenten buenas razones, tales como confidencialidad comercial. Por favor, visite nuestro sitio web para obtener detalles sobre estos aspectos y cómo utilizamos su información.

Descargo de responsabilidad: En la medida en que lo permita la legislación aplicable, el Consejo y la Fundación IFRS (Fundación), expresamente declinan toda responsabilidad, como quiera que surja de esta publicación o cualquier traducción de la misma, tanto si es de carácter contractual, civil o de otra forma, con cualquier persona con respecto a toda reclamación o pérdida de cualquier naturaleza incluyendo pérdidas directas, indirectas, imprevistas o resultantes, daños punitivos o multa civil, penalizaciones o costos.

La información contenida en esta publicación no constituye asesoría y no debe ser sustituta de los servicios de un profesional adecuadamente cualificado.

ISBN: 978-1-911629-20-7

Copyright © 2018 IFRS Foundation

Todos los derechos reservados. Los derechos de reproducción y uso están estrictamente limitados. Para detalles adicionales por favor, contacte con licences@ifrs.org.

Pueden obtenerse copias de las publicaciones del IASB® en el Departamento de Publicaciones de la Fundación. Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a publications@ifrs.org o visite nuestra tienda web <http://shop.ifrs.org>.



La Fundación tiene registradas marcas comerciales en todo el mundo (Marcas) incluyendo 'IAS®', 'IASB®', el IASB® logo, 'IFRIC®', 'IFRS®', el IFRS® logo, 'IFRS for SMEs®', la IFRS for SMEs® logo, el 'Hexagon Device', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'NIIF®' y 'SIC®'. El titular de la licencia tiene a disposición de quien lo solicite información adicional sobre las marcas de la Fundación.

La Fundación es una corporación sin fines de lucro según la Ley General de Corporaciones del Estado de Delaware, EE.UU. y opera en Inglaterra y Gales como una empresa internacional (Número de compañía: FC023235) con su sede principal en Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

ÍNDICE	<i>desde la página</i>
INTRODUCCIÓN	4
INVITACIÓN A COMENTAR	5
[PROYECTO] MODIFICACIONES A LA NIC 37 <i>PROVISIONES, PASIVOS CONTINGENTES Y ACTIVOS CONTINGENTES</i>	7
APROBACIÓN POR EL CONSEJO DEL PROYECTO DE NORMA <i>CONTRATOS ONEROSOS—COSTO DE CUMPLIMIENTO DE UN CONTRATO (MODIFICACIONES PROPUESTAS A LA NIC 37)</i>, PUBLICADO EN DICIEMBRE DE 2018	9
FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DE LAS MODIFICACIONES PROPUESTAS A LA NIC 37	10

Introducción

En este Proyecto de Norma, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (el Consejo) propone modificar la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*. Las modificaciones especifican los costos que una entidad incluye al determinar el "costo de cumplimiento" de un contrato para el propósito de evaluar si un contrato es oneroso.

Antecedentes

La NIC 37 define un contrato oneroso como aquel en el que los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva, exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo. La NIC 37 también señala que los costos inevitables del contrato reflejarán los menores costos netos por resolver el mismo, o lo que es igual, el importe menor entre el costo de cumplir sus cláusulas y la cuantía de las compensaciones o multas que se deriven de su incumplimiento. Sin embargo, la NIC37 no especifica qué costos incluir al determinar el costo de cumplimiento de un contrato.

El Comité de Interpretaciones de las NIIF (Comité) recibió una solicitud para aclarar qué costos incluir al determinar el costo de cumplimiento de un contrato. En concreto, la solicitud referida a contratos de construcción. Estos estaban anteriormente dentro del alcance de la NIC 11 *Contratos de Construcción*, que incluyó requerimientos para los contratos de construcción onerosos. La NIC 11 ha sido ahora retirada y, para los periodos anuales sobre los que se informa al comienzo del 1 de enero de 2018, una entidad aplicará la NIC 37 para evaluar si estos contratos son onerosos.

El Comité observó que había diferentes opiniones sobre qué costos incluir aplicando la NIC 37. Estas opiniones distintas podrían conducir a diferencias significativas en los estados financieros de entidades que realizan algunos tipos de contratos. Por consiguiente, el Comité recomendó que el Consejo aclarara qué costos incluir al determinar el costo de cumplimiento de un contrato. El Consejo estuvo de acuerdo con la recomendación del Comité.

Invitación a comentar

El Consejo invita a comentar sobre el Proyecto de Norma *Contratos Onerosos—Costo de Cumplimiento de un Contrato* (Modificaciones propuestas a la NIC 37), concretamente sobre las cuestiones planteadas a continuación. Los comentarios serán de la mayor utilidad si:

- (a) tratan las preguntas en los términos señalados;
- (b) indican el párrafo o párrafos específicos a los que se refieren;
- (c) contienen razones claras;
- (d) identifican cualquier redacción de las propuestas que sea difícil de traducir; e
- (e) incluyen las alternativas que el Consejo debería considerar, si procede.

El Consejo está solicitando comentarios solo sobre los temas abordados en este Proyecto de Norma.

Preguntas para quienes respondan

Pregunta 1
El Consejo propone especificar en el párrafo 68 de la NIC 37 que el costo de cumplimiento de un contrato comprende los costos que se relacionan directamente con el contrato (en lugar de solo los costos incrementales del contrato). Las razones para las decisiones del Consejo se explican en los párrafos FC16 a FC28.
¿Está de acuerdo con que el párrafo 68 de la NIC 37 debería especificar que el costo de cumplimiento de un contrato comprende los costos que se relacionan directamente con el contrato? Si no lo está, ¿por qué y qué alternativa propone?

Pregunta 2
El Consejo propone añadir los párrafos 68A y 68B que enumerarían los costos que están, y no están, relacionados directamente con un contrato.
¿Tiene algún comentario sobre los elementos enumerados?
¿Estima que existen otros ejemplos cuya introducción en esos párrafos debería considerar el Consejo? Si es así, por favor proporcione esos ejemplos.

Pregunta 3
¿Tiene algún otro comentario sobre las modificaciones propuestas?

Plazo

El Consejo considerará todos los comentarios recibidos por escrito hasta el 15 de abril de 2019.

Cómo comentar

Preferiríamos recibir sus comentarios de forma electrónica; sin embargo, los comentarios deben remitirse utilizando uno de los siguientes métodos:

Electrónicamente Visite la página 'Open for comment' en: <http://go.ifrs.org/open-for-comment>

Por correo electrónico Los comentarios por correo electrónico pueden enviarse a:
commentletters@ifrs.org

Por correo postal IFRS Foundation
Columbus Building
7 Westferry Circus
Canary Wharf
London E14 4HD

Todos los comentarios se pondrán en conocimiento del público y se colocarán en nuestro sitio web a menos que se solicite confidencialidad. Estas solicitudes normalmente no se concederán a menos que las sustenten buenas razones, tales como confidencialidad comercial. Por favor, visite nuestro sitio web para ampliar detalles sobre estos aspectos y cómo utilizamos sus datos personales.

[Proyecto] Modificaciones a la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes

Se modifica el párrafo 68 y se añaden los párrafos 68A, 68B, 94A y 105. El texto nuevo está subrayado.

Aplicación de las reglas de reconocimiento y medición

...

Contratos de carácter oneroso

...

68 En esta Norma se define un contrato de carácter oneroso como aquel en el que los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva, exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo. Los costos inevitables del contrato reflejarán los menores costos netos por resolver el mismo, o lo que es igual, el importe menor entre el costo de cumplir sus cláusulas y la cuantía de las compensaciones o multas que se deriven de su incumplimiento. El costo de cumplimiento de un contrato comprende los costos que están directamente relacionados con el contrato.

68A Ejemplos de costos que se relacionan directamente con un contrato que proporciona bienes o servicios incluyen:

- (a) mano de obra directa (por ejemplo, salarios y sueldos de los empleados que elaboran bienes o proporcionan servicios directamente a la contraparte);
- (b) materiales directos (por ejemplo, suministros usados para cumplir con el contrato);
- (c) asignaciones de costos que se relacionan directamente con actividades del contrato (por ejemplo, costos de gestión y supervisión del contrato; seguros; y depreciación de herramientas, equipo y derechos de uso de activos utilizados para cumplir el contrato);
- (d) costos imputables de forma explícita a la contraparte según el contrato; y
- (e) otros costos en los que se incurre solo porque una entidad ha realizado el contrato (por ejemplo, pagos a subcontratistas).

68B Los costos administrativos y generales no se relacionan directamente con un contrato a menos que se puedan imputar directamente a la contraparte según el contrato.

...

Disposiciones transitorias

...

94A [Proyecto] Contratos Onerosos—Costo de Cumplimiento de un Contrato (Modificaciones propuestas a la NIC 37), publicado en [fecha], modificó el párrafo 68 y añadió los párrafos 68A y 68B. Una entidad aplicará esas modificaciones a los contratos existentes comienzo del periodo anual sobre el que se informa en el que la entidad aplique por primera vez las modificaciones (la fecha de la aplicación inicial). La entidad no reexpresará la información comparativa. En su lugar la entidad reconocerá el efecto acumulado de la aplicación inicial de las modificaciones como un ajuste al saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente de patrimonio según proceda) en la fecha de aplicación inicial.

Fecha de vigencia

...

105 [Proyecto] *Contratos Onerosos—Costo de Cumplimiento de un Contrato* (Modificaciones propuestas a la NIC 37), publicado en [fecha], modificó el párrafo 68 y añadió los párrafos 68A, 68B y 94A. Una entidad aplicará esas modificaciones a los periodos anuales que comiencen a partir del [fecha a decidir después de la exposición]. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

Aprobación por el Consejo del Proyecto de Norma *Contratos Onerosos—Costo de Cumplimiento de un Contrato* (Modificaciones Propuestas a la NIC 37), publicado en diciembre de 2018

El Proyecto de Norma *Contratos Onerosos—Costo de Cumplimiento de un Contrato* (Modificaciones propuestas a la NIC 37) se aprobó para su publicación por los 14 miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Hans Hoogervorst	Presidente
Suzanne Lloyd	Vicepresidente
Nick Anderson	
Martin Edelmann	
Françoise Flores	
Amaro Luiz de Oliveira Gomes	
Gary Kabureck	
Jianqiao Lu	
Takatsugu Ochi	
Darrel Scott	
Thomas Scott	
Chungwoo Suh	
Ann Tarca	
Mary Tokar	

Fundamentos de las Conclusiones del Proyecto de Norma *Contratos Onerosos—Costo de Cumplimiento de un Contrato* (Modificaciones propuesta a la NIC 37)

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan, pero no forman parte de las modificaciones propuestas. Éstos resumen las consideraciones del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo) al desarrollar las modificaciones propuestas. Cada uno de los miembros individuales del Consejo sopesó de diferente forma los distintos factores.

Antecedentes

- FC1 Los párrafos 10 y 68 de la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* define un contrato oneroso como aquel en el que los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva, exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo. El párrafo 68 de la NIC 37 también señala que los costos inevitables del contrato reflejarán los menores costos netos por resolver el mismo, o lo que es igual, el importe menor entre el costo de cumplimiento de sus cláusulas y la cuantía de las compensaciones o multas que se deriven de su incumplimiento. Sin embargo, la NIC37 no especifica qué costos incluir al determinar el costo de cumplimiento de un contrato. Es de destacar que la NIC 37 no especifica si el costo de cumplimiento de un contrato comprende solo los costos incrementales de cumplimiento de ese contrato, o en su lugar, también incluye una asignación de otros costos que se relacionan directamente con el contrato.
- FC2 El Comité de Interpretaciones de las NIIF (Comité) recibió una solicitud para aclarar este tema. La solicitud hace referencia en concreto a los contratos de construcción anteriormente dentro del alcance de la NIC 11 *Contratos de Construcción*.
- FC3 La NIC 11 especificaba qué costos incluiría una entidad al identificar, reconocer y medir una provisión de un contrato oneroso para contratos que estaban dentro de su alcance. Para periodos anuales sobre los que informa a partir del 1 de enero de 2018 la NIC 11 fue derogada. Los contratos que estaban dentro del alcance de la NIC 11 están ahora dentro de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*.
- FC4 La NIIF 15 no incluye requerimientos para identificar, reconocer y medir provisiones por contratos onerosos. En su lugar, como se destacó en el párrafo 5(g) de la NIC 37 y FC296 de la NIIF 15, una entidad aplicará la NIC 37 para evaluar si un contrato al que se aplica la NIIF 15 es oneroso.
- FC5 El Comité observó que había diferentes opiniones sobre qué costos incluir aplicando la NIC 37. Estas diferentes opiniones podrían conducir a diferencias significativas en los estados financieros de entidades que realizan algunos tipos de contratos.
- FC6 El Comité destacó que el Consejo tiene un proyecto en sus planes de investigación para revisar la NIC 37. El Comité consideró si recomendar que el Consejo aclare los requerimientos de los contratos onerosos de la NIC 37 como parte de ese proyecto. Sin embargo, decidió que la aplicación de la NIIF 15 (y la derogación relacionada de la NIC 11) hace urgente la aclaración de los requerimientos de contratos onerosos. El Comité destacó que la aclaración de esos requerimientos podría ser un proyecto concreto, capaz de ser completado más rápidamente que cualquier otro proyecto de alcance más amplio para revisar otros aspectos de la NIC 37. Por consiguiente, el Comité recomendó que el Consejo desarrolle propuestas para aclarar los requerimientos de contratos onerosos de la NIC 37 como un proyecto separado.
- FC7 El Consejo estuvo de acuerdo con la recomendación del Comité y decidió proponer modificaciones para aclarar los requerimientos de contratos onerosos en la NIC 37.

Alcance

- FC8 El Consejo consideró si debería desarrollar requerimientos que se aplicarían a todos los contratos dentro del alcance de la NIC 37 o solo a contratos dentro del alcance de la NIIF 15. Algunos interesados habían sugerido restringir el alcance de cualesquiera nuevos requerimientos a contratos dentro del alcance de la NIIF 15 porque la solicitud al Comité había surgido para contratos anteriormente dentro del alcance de la NIC 11 que están ahora dentro del alcance de la NIIF 15. Esos interesados destacaron que la restricción del

alcance de cualesquiera nuevos requerimientos de esta forma evitaría cambios potencialmente perjudiciales para la contabilización de contratos que están dentro del alcance de la NIC 37, pero no de la NIIF 15.

- FC9 El Comité recomendó que el Consejo proponga requerimientos para todos los contratos dentro del alcance de la NIC 37. El Consejo estuvo de acuerdo con el Comité sobre la base de que:
- (a) Los requerimientos congruentes para todos los contratos mejoraría la comparabilidad. Los tipos de costo incluidos al evaluar si un contrato es oneroso serían los mismos, independientemente de si el contrato está dentro del alcance de la NIIF 15. En respuesta a la información recibida de los interesados, el Consejo había decidido al desarrollar la NIIF 15 no crear requerimientos de contratos onerosos para contratos con clientes que son diferentes de los requerimientos de contratos onerosos de la NIC 37—el Consejo no vio razones para decidir ahora lo contrario.
 - (b) La aclaración del significado de "costo de cumplimiento" debería reducir la diversidad existente en la aplicación de los requerimientos de contratos onerosos para contratos que han estado siempre dentro del alcance de la NIC 37.
 - (c) La NIIF 15 se aplica a más contratos que los que anteriormente estaban dentro del alcance de la NIC 11. La NIC 11 se aplicaba a contratos de construcción y contratos que una entidad contabilizaba usando el método del porcentaje de terminación. La NIIF 15 se aplica a todos los contratos con clientes, excepto a los incluidos en el párrafo 5 de la NIIF 15. Por ello, incluso si se restringe a contratos dentro del alcance de la NIIF 15, cualesquiera nuevos requerimientos podrían dar lugar a cambios para contratos distintos a los anteriormente incluidos en el alcance de la NIC 11. Para evitar estos cambios, el Consejo tendría que restringir el alcance de cualesquiera nuevos requerimientos a contratos que estaban anteriormente en el alcance de la NIC 11. El Consejo no vio razones para tratar esos contratos de forma diferente a otros contratos con clientes.
 - (d) La investigación del Consejo sobre la NIC 37 identificó que los arrendamientos operativos (como se definen en la NIC 17 *Arrendamientos*) representan una parte significativa de los contratos identificados como onerosos aplicando la NIC 37. El volumen de arrendamientos que los arrendatarios contabilizan de forma similar a los arrendamientos operativos disminuirá de forma significativa cuando la NIIF 16 *Arrendamientos* pase a ser efectiva para los periodos anuales sobre los que se informa a partir del 1 de enero de 2019. Por consiguiente, con menos contratos dentro del alcance de la NIC 37, pero no de la NIIF 15, cualquier cambio en los requerimientos de la NIC 37 se esperaría que afecte a menos contratos.
 - (e) La proposición de aclarar los requerimientos para solo los contratos de construcción o contratos dentro del alcance de la NIIF 15, podrían haber surgido potencialmente nuevas preguntas sobre los requerimientos de la NIC 37—por ejemplo, sobre si una entidad podría o debería aplicar esos nuevos requerimientos a otros contratos dentro del alcance de la NIC 37.

FC10 Las modificaciones propuestas podrían requerir que algunas entidades cambien sus políticas contables. Una entidad tendría que cambiar su política si anteriormente incluía solo los costos incrementales de cumplimiento de un contrato al aplicar los requerimientos de contratos onerosos de la NIC 37. El cambio de una política de incluir también otros costos que se relacionan directamente con el contrato podría dar lugar a que la entidad reconozca costos de contratos onerosos anteriores. Los contratos afectados podrían incluir contratos de servicios a largo plazo.

FC11 No obstante, por las razones destacadas en los párrafos FC9 y FC18 a FC20 el Consejo concluyó que las modificaciones propuestas darían lugar a mejoras de la información financiera para todos los contratos dentro del alcance de la NIC 37.

Medición

FC12 El párrafo 66 de la NIC 37 requiere que una entidad reconozca y mida su obligación presente bajo un contrato oneroso como una provisión. Los requerimientos de medición para provisiones se especifican en los párrafos 36 a 52 de la NIC 37.

FC13 El Consejo consideró si desarrollar requerimientos adicionales para medir un contrato oneroso como parte de este proyecto pero decidió no hacerlo.

FC14 La ampliación del alcance de cualquier emisión de normas para incluir la medición podría provocar que el proyecto llevara más tiempo. Como se destacó en el párrafo FC6, el Comité había identificado una necesidad urgente de aclarar qué costos incluir al determinar el costo de cumplimiento de un contrato. El Consejo, por ello, concluyó que cualquier retraso sería no deseado. Además, los requerimientos de medición para las provisiones por contratos onerosos pueden no necesitar aclaración—una entidad podría medir una

provisión por contratos onerosos incluyendo los mismos costos que se usan para identificar el contrato como oneroso.

Beneficios económicos

- FC15 La investigación del Consejo sobre la NIC 37 identificó que surgen algunas cuestiones sobre el significado de "beneficios económicos" en la definición de la NIC 37 de un contrato oneroso. El Consejo decidió no abordar estas cuestiones como parte de este proyecto porque:
- (a) la solicitud al Comité fue provocada por la derogación de los requerimientos de la NIC 11 para la determinación del costo; por ello, han surgido nuevas cuestiones para las entidades solo debido a la eliminación de los requerimientos para determinar el costo, pero no para establecer los beneficios económicos; y
 - (b) la ampliación del alcance del proyecto de esta forma podría provocar retrasos.

El costo de cumplimiento de un contrato

- FC16 El Consejo consideró dos enfoques para determinar el costo de cumplimiento de un contrato:
- (a) El enfoque del costo incremental—incluye solo los costos que una entidad evitaría si no tuviera el contrato, es decir, los costos incrementales del contrato.
 - (b) El enfoque del costo directamente relacionado—incluye todos los costos que una entidad no puede evitar porque tiene el contrato. Estos costos incluyen los costos incrementales del contrato y una asignación de otros costos incurridos sobre las actividades requeridas para cumplir el contrato.
- FC17 El Comité recomendó al Consejo, y éste decidió proponer, modificaciones que reflejan el enfoque del costo directamente relacionado.

Información útil

- FC18 El Consejo concluyó que el enfoque del costo directamente relacionado proporciona una representación más fiel del costo de cumplimiento de un contrato que el enfoque del costo incremental. Esto es porque el enfoque del costo directamente relacionado incluye *todos* los costos de cumplimiento del contrato. Una entidad puede elegir obtener los recursos que necesita para cumplir un contrato de diferentes formas. Por ejemplo, si una entidad necesita usar equipo para fabricar bienes o proporcionar servicios, podría alquilar el equipo para el periodo requerido por el contrato o comprarlo y usarlo para otros contratos posteriores. De forma análoga, si necesita preparar informes técnicos, podría involucrar a una firma profesional para que prepare solo los informes necesarios para un contrato individual, o podría emplear su propio equipo de expertos para elaborar los informes de todos sus contratos. De cualquier forma, la entidad incurre los costos para conseguir el uso del equipo o la información en los informes necesarios para cumplir el contrato. La elección de comprar equipo o emplear expertos que pueden usarse para otros contratos o propósitos no significa que el uso del equipo o de la información necesaria para cumplir un contrato sean gratuitos.
- FC19 El enfoque del costo incremental no identificaría una provisión por contratos onerosos cuando una entidad tiene varios contratos que se espera que sean individualmente rentables si los beneficios económicos se comparan solo con los costos incrementales, pero generan pérdidas una vez se incluyen los costos compartidos. El Consejo era de la opinión que este resultado no proporcionaría información útil a los usuarios de los estados financieros.
- FC20 Este resultado podría evitarse dentro del enfoque del costo incremental especificando que, si los recursos requeridos para cumplir los contratos se comparten entre un grupo de contratos similares, una entidad debería identificar las provisiones por contratos onerosos combinando los contratos y evaluándolos como un grupo. Sin embargo, la evaluación de grupos de contratos similares podría ocultar pasivos por contratos individualmente onerosos. Por ejemplo, una entidad puede ser parte de un grupo de contratos similares que se espera que sean rentables en conjunto, pero en los que el costo incremental esperado de cumplimiento de uno de los contratos se ha incrementado más que los beneficios económicos esperados. Si el Consejo fuera a requerir que una entidad evalúe grupos de contratos similares, la entidad no identificaría este contrato como oneroso. Los requerimientos basados en el enfoque del costo incremental pueden, por ello, necesitar especificar si y cómo una entidad debería combinar contratos al evaluar si son onerosos. Estos requerimientos añadirían complejidad a las modificaciones a la NIC 37.

Congruencia con otros requerimientos de la NIC 37

- FC21 El enfoque del costo incremental ve los costos distintos a los costos incrementales de un contrato como aquellos en los que una entidad incurrirá independientemente de si cumple el contrato. Por ello, aplicando el enfoque del costo incremental, estos costos no son parte del costo de cumplimiento del contrato—se ven como costos en los que una entidad necesita incurrir para operar en el futuro.
- FC22 Por consiguiente, los proponentes del enfoque del costo incremental sugieren que requerir que una entidad incluya costos distintos a los costos incrementales sería incongruente con otros requerimientos de la NIC 37; en concreto:
- (a) el párrafo 18 de la NIC 37, que especifica que no se reconoce ninguna provisión para costos en los que sea necesario incurrir para funcionar en el futuro; y
 - (b) el párrafo 63 de la NIC 37, que prohíbe el reconocimiento de provisiones para pérdidas operativas futuras. El párrafo 64 explica que las pérdidas operativas futuras no cumplen la definición de un pasivo.
- FC23 Sin embargo, el Consejo no estaba de acuerdo con esta opinión porque:
- (a) Al reconocer una provisión por contratos onerosos, una entidad no estaría reconociendo una provisión por los costos mismos—es decir no estaría identificando los costos como obligaciones presentes en sí mismas. En su lugar la entidad estaría reconociendo su obligación presente de entregar bienes o servicios a cambio de otros beneficios económicos, midiendo esa obligación por un importe que incluye todos los costos de cumplirla.
 - (b) El párrafo 63 de la NIC 37 prohíbe que una entidad reconozca las pérdidas operativas futuras porque estas pérdidas no son un pasivo; En otras palabras, la entidad no tiene una obligación presente por incurrir en esas pérdidas. Por el contrario, al evaluar si un contrato es oneroso, una entidad determinará el costo de cumplimiento de su obligación presente bajo un contrato existente.

Congruencia con requerimientos de otras Normas

- FC24 El Consejo también consideró los requerimientos de otras Normas NIIF, destacando que el enfoque de los costos directamente relacionados es congruente con los requerimientos de otras Normas para la medición de activos no monetarios.
- FC25 Algunas Normas NIIF especifican los tipos de costos a incluir en la medición de un activo no monetario. Estas Normas requieren que una entidad incluya los costos incrementales de comprar o construir el activo y cualquier otro costo directamente relacionado o atribuible. Por ejemplo:
- (a) la NIIF 15 señala que una entidad reconocerá como un activo los costos incurridos al cumplir un contrato si se "relacionan directamente" con éste;
 - (b) la NIC 2 *Inventarios* señala que una entidad incluirá en el costo de los inventarios los costos "directamente atribuibles" a la adquisición de bienes finalizados, materiales y servicios, y los costos "directamente relacionados" con las unidades de producción; y
 - (c) la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, la NIC 38 *Activos Intangibles* y la NIC 40 *Propiedades de Inversión*, señalan que una entidad incluirá los costos directamente atribuibles en los costos de un elemento de propiedades, planta y equipo, activos intangibles y propiedades de inversión.
- FC26 El Consejo concluyó que, idealmente, la forma en que una entidad determina el costo de cumplimiento de un contrato para entregar bienes debe ser congruente con la forma en que determina el costo de esos bienes cuando los mantiene. La congruencia asegura que los recursos necesarios para cumplir un contrato se miden de la misma forma, independientemente de si la entidad los ha obtenido.
- FC27 Los contratos onerosos dentro del alcance de la NIIF 17 *Contratos de Seguro* están excluidos del alcance de la NIC 37. La prueba del contrato oneroso del párrafo 47 de la NIIF 17 requiere que una entidad identifique "los flujos de efectivo procedentes del cumplimiento asignados al contrato". El uso de terminología similar a la de la NIIF 15, párrafo B65 de la NIIF 17 define los flujos de efectivo procedentes del cumplimiento usando la frase "los que se relacionan directamente con el cumplimiento del contrato". Además, el párrafo B65(I) de la NIIF 17 requiere que una entidad incluya en los flujos de efectivo procedentes del cumplimiento asignados al contrato una asignación de los costos indirectos fijos y variables directamente atribuibles al cumplimiento de los contratos de seguro.

Terminología

- FC28 Tras considerar la terminología en las Normas incluidas en el párrafo FC25, el Consejo decidió proponer la frase "costos que se relacionan directamente con un contrato", que coincide con la frase usada en la NIIF 15—el ejemplo reciente más relevante de terminología que ha usado el Consejo.

Ejemplos

- FC29 Las modificaciones propuestas incluyen ejemplos para ayudar a aclarar los tipos de costo que una entidad incluiría al determinar el costo de cumplimiento de un contrato para proporcionar bienes o servicios. Los ejemplos propuestos se basan en los de los párrafos 97 y 98 de la NIIF 15.

Requerimientos de información a revelar

- FC30 El Consejo decidió no proponer nuevos requerimientos de información a revelar. Esto es porque:
- (a) Las modificaciones propuestas son de alcance limitado. Éstas no cambiarían los principios subyacentes o requerimientos generales para los contratos onerosos.
 - (b) Los contratos onerosos anteriormente dentro del alcance de la NIC 11 están ahora dentro del alcance de la NIC 37. La NIC 11 no contenía requerimientos de información a revelar específicamente para contratos onerosos, de forma que la aplicación de la NIC 37 no da lugar a una pérdida de información sobre esos contratos.
 - (c) La determinación del costo de cumplimiento de un contrato podría, en algunos casos, requerir el uso de estimaciones. Sin embargo, este es también el caso sin las modificaciones propuestas. El párrafo 85(b) de la NIC 37 y el párrafo 125 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* ya requieren que una entidad revele información concreta sobre incertidumbres.

Fecha de vigencia y disposiciones transitorias

Entidades que ya informan usando las Normas NIIF

- FC31 Las modificaciones propuestas podrían requerir que algunas entidades cambien los costos que incluyen al determinar el costo de cumplimiento de un contrato—esas entidades podrían incluir menos costos o costos adicionales en esa determinación.
- FC32 El Consejo consideró si proponer que una entidad aplique las modificaciones de forma retroactiva utilizando la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, o en su lugar desarrolle requerimientos de transición para las modificaciones.
- FC33 Se puede requerir que una entidad que incluye costos adicionales cuando aplica por primera vez las modificaciones obtenga información sobre los costos que no había captado con anterioridad. La NIC 8 no requeriría que una entidad obtenga esta información para periodos anteriores si hacerlo fuera impracticable. Sin embargo, en algunas situaciones puede ser difícil y costoso para una entidad obtener la información necesaria al comienzo del primer periodo anterior presentado, pero no impracticable hacerlo.
- FC34 Con frecuencia un contrato pasará a ser oneroso solo una vez a lo largo de su vida; la aplicación retroactiva de las modificaciones propuestas aplicando la NIC 8 no proporcionaría generalmente, por ello, a los usuarios de los estados financieros información sobre tendencias. En realidad, la información sobre cuándo un contrato pasa a ser oneroso es más útil a los usuarios que la información sobre tendencias. Los usuarios pueden obtener cierta información útil si la aplicación fuera retroactiva para destacar un punto en el cumplimiento de los contratos que provoca de forma repetida que los contratos de una entidad se conviertan en onerosos. Sin embargo, el Consejo no tiene evidencia para sugerir que esta situación es común.
- FC35 Por estas razones, el Consejo decidió no proponer la aplicación retroactiva utilizando la NIC 8 y, en su lugar, decidió proponer que una entidad aplique las modificaciones de forma retroactiva desde la fecha de la primera aplicación de las modificaciones. Al no requerir la reexpresión de la información comparativa, el Consejo concluyó que el enfoque propuesto evita los inconvenientes de la aplicación retroactiva utilizando la NIC 8 (véase el párrafo FC33). El Consejo concluyó que el enfoque propuesto compensa los costos en los

que incurriría una entidad en la primera aplicación de las modificaciones con la utilidad de la información proporcionada en la aplicación inicial para los usuarios de los estados financieros.

- FC36 El Consejo también consideró si proporcionar una opción para aplicar la NIC 8. El Consejo concluyó que los beneficios de proporcionar una opción serían limitados y se superarían por la complejidad desproporcionada y pérdida posible de comparabilidad entre entidades que introdujeran esta opción.

Entidades que presentan sus primeros estados financieros conforme a las NIIF

- FC37 El Consejo decidió no proponer requerimientos de transición para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF. Esto es porque la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* no proporciona ninguna excepción o exención a los requerimientos de la NIC 37 para los contratos onerosos. Por consiguiente, habría pocas ventajas en proporcionar a las entidades que adoptan por primera vez las NIIF una exención relativa a solo un aspecto de la evaluación de si un contrato es oneroso.