

Mayo de 2020

Normas NIIF®

Contratos Onerosos—

Costo del Cumplimiento de un Contrato

Modificaciones a la NIC 37

Contratos Onerosos—Costo del Cumplimiento de un Contrato
Modificaciones a la NIC 37

Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract is issued by the International Accounting Standards Board (Board).

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

Copyright © 2020 IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at permissions@ifrs.org.

Copies of Board publications may be ordered from the Foundation by emailing publications@ifrs.org or visiting our shop at <https://shop.ifrs.org>.

This Spanish translation of *Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract* has been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is the copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world (Marks) including 'IAS®', 'IASB®', the IASB® logo, 'IFRIC®', 'IFRS®', the IFRS® logo, 'IFRS for SMEs®', the IFRS for SMEs® logo, 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', the 'Hexagon Device', 'NIIF®' and 'SIC®'. Further details of the Foundation's Marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office in the Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

Contratos Onerosos—Costo del Cumplimiento de un Contrato
Modificaciones a la NIC 37

Contratos Onerosos—Costo del Cumplimiento de un Contrato se publica por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo).

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 ella, 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 sustituir los servicios de un profesional adecuadamente cualificado.

Copyright © 2020 IFRS Foundation

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

Pueden ordenarse copias de las publicaciones del Consejo en la Fundación enviando un correo electrónico a publications@ifrs.org o visitando nuestra tienda en <https://shop.ifrs.org>.

La traducción al español de *Contratos Onerosos—Costo del Cumplimiento de un Contrato* ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son de la Fundación IFRS.



La Fundación tiene registradas marcas comerciales en todo el mundo (Marcas) incluyendo IAS®, 'IASB®', el logo IASB®, 'IFRIC®', 'IFRS®', el logo IFRS®, 'IFRS for SMEs®', el logo IFRS for SMEs®, 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', el logo en forma de 'hexágono', '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>
MODIFICACIONES A LA NIC 37 PROVISIONES, PASIVOS CONTINGENTES Y ACTIVOS CONTINGENTES	6
APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE CONTRATOS ONEROSOS—COSTO DEL CUMPLIMIENTO DE UN CONTRATO EMITIDA EN MAYO DE 2020	7
INCORPORACIÓN DE FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DE LA NIC 37 PROVISIONES, PASIVOS CONTINGENTES Y ACTIVOS CONTINGENTES	8

Modificaciones a la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

Se añaden los párrafos 68A, 94A, y 105 y se modifica el párrafo 69. El párrafo 68 no se modifica, pero se incluye para facilitar su lectura. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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 del contrato mismo, o lo que es igual, el importe menor entre el costo de su cumplimiento y la cuantía de las compensaciones o multas que se deriven de su incumplimiento.

68A El costo del cumplimiento de un contrato comprende los costos que están directamente relacionados con el contrato. Los costos que se relacionan directamente con un contrato consisten en:

(a) los costos incrementales del cumplimiento del contrato—por ejemplo, mano de obra directa y materiales; y

(b) una asignación de otros costos que se relacionen directamente con el cumplimiento de los contratos—por ejemplo, una asignación del cargo por depreciación para una partida de propiedades, planta y equipo usada en el cumplimiento de ese contrato, entre otras.

69 Antes de establecer una provisión separada por un contrato oneroso, la entidad reconocerá cualesquiera pérdidas por deterioro del valor que correspondan a los activos utilizados en el cumplimiento ~~dedicados a cumplir las obligaciones derivadas~~ del contrato (véase la NIC 36).

...

Disposiciones transitorias

...

94A *Contratos Onerosos—Costo del Cumplimiento de un Contrato*, emitida en mayo de 2020, añadió el párrafo 68A y modificó el párrafo 69. Una entidad aplicará esas modificaciones a los contratos para los que no haya cumplido todavía todas sus obligaciones al comienzo del periodo anual sobre el que se informa en el que utilice 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 del patrimonio, según proceda, en la fecha de aplicación inicial.

Fecha de vigencia

...

105 *Contratos Onerosos—Costo del Cumplimiento de un Contrato*, emitida en mayo de 2020, añadió el párrafo 68A y modificó el párrafo 69. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales sobre los que se informa que comiencen a partir del 1 de enero de 2022. 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 de *Contratos Onerosos—Costo del Cumplimiento de un Contrato* emitida en mayo de 2020

Contratos Onerosos—Costo de Cumplimiento de un Contrato que modificó la NIC 37 se aprobó para su publicación por los 14 miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Hans Hoogervorst	Presidente
Suzanne Lloyd	Vicepresidenta
Nick Anderson	
Tadeu Cendon	
Martin Edelmann	
Françoise Flores	
Gary Kabureck	
Jianqiao Lu	
Darrel Scott	
Thomas Scott	
Chungwoo Suh	
Rika Suzuki	
Ann Tarca	
Mary Tokar	

Incorporación de Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes

Se añaden los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 37 contenidos en los párrafos FC1 a FC21.

Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan a la NIC 37, pero no forman parte de la misma. La NIC 37 fue emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en 1998 y no incluyó Fundamentos de las Conclusiones. Estos Fundamentos de las Conclusiones resumen las consideraciones del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo) al desarrollar las modificaciones a la NIC 37. Cada uno de los miembros individuales del Consejo dio mayor peso a algunos factores que a otros.

Contratos Onerosos—Costo del Cumplimiento de un Contrato

- FC1 En mayo de 2020, el Consejo añadió el párrafo 68A a la NIC 37. El párrafo 68A especifica qué costos incluye una entidad para determinar el costo del cumplimiento de un contrato con el propósito de evaluar si el contrato es oneroso. El Consejo añadió esta aclaración en respuesta a una recomendación del Comité de Interpretaciones de las NIIF, cuya investigación indicó que:
- (a) Las diferentes opiniones sobre los costos a incluir podrían conducir a diferencias materiales o con importancia relativa en los estados financieros de las entidades que realizan algunos tipos de contratos.
 - (b) La necesidad de aclaración era urgente. Después de la derogación de la NIC 11 *Contratos de Construcción*, se requiere que las entidades apliquen la NIC 37, en lugar de la NIC 11 para evaluar si los contratos de construcción son onerosos. La NIC 11 especificaba qué costos incluir, pero la NIC 37 no lo hacía.

El costo del cumplimiento de un contrato

- FC2 Las opiniones diferían sobre lo que debería incluir una entidad en el costo del cumplimiento de un contrato al evaluar si el contrato es oneroso—si incluir:
- (a) solo los costos incrementales del cumplimiento del contrato—por ejemplo, el costo de materiales y mano de obra requeridos para construir un edificio; o
 - (b) todos los costos que se relacionan directamente con el contrato—los costos incrementales y una asignación de los otros costos que se relacionan directamente con el cumplimiento de los contratos—por ejemplo, una asignación del cargo por depreciación para una partida de propiedades, planta y equipo usada para cumplir el contrato, entre otras, o una asignación de los costos de gestión y supervisión de los contratos.
- FC3 El Consejo decidió requerir que una entidad incluya todos los costos que se relacionen directamente con un contrato. El Consejo concluyó que:
- (a) La incorporación de todos estos costos proporciona información más útil a los usuarios de los estados financieros de la entidad (párrafos FC4 a FC7);
 - (b) los beneficios de proporcionar esa información probablemente superan los costos (párrafos FC8 y FC9); y
 - (c) un requerimiento de incluir todos los costos relacionados directamente con un contrato es congruente con otros requerimientos de la NIC 37 y los de otras Normas NIIF (párrafos FC10 a FC13).

Información útil

- FC4 Una entidad puede obtener los recursos que necesita para cumplir un contrato de diferentes formas. Por ejemplo, si una entidad necesita un equipo para cumplir un contrato para fabricar bienes o proporcionar servicios, podría alquilar el equipo para usarlo solo en ese contrato o comprarlo y usarlo para varios contratos. El Consejo concluyó que, para proporcionar una representación fiel del efecto de un contrato sobre la situación financiera de una entidad, ésta debería identificar los recursos necesarios para cumplir el contrato e incluir el costo de los recursos, independientemente de la forma en que espera obtenerlos. La incorporación solo de los costos incrementales en esa evaluación—por ejemplo, los costos del alquiler del equipo, pero no una asignación de la depreciación del equipo comprado—dejaría de reconocer los costos de los recursos compartidos con otros contratos.
- FC5 El Consejo consideró los contratos que una entidad cumplirá usando los activos existentes con capacidad ociosa. Si el ingreso de este contrato superará el costo incremental de su cumplimiento, el contrato mejorará la situación financiera y el rendimiento de la entidad. Sin embargo, a menos que el ingreso cubra completamente el costo de la capacidad usada, la incorporación de ese costo al evaluar si el contrato es oneroso podría sugerir lo contrario, porque la entidad reconocerá una provisión por un contrato oneroso y una pérdida cuando incurra en una obligación presente por la realización del contrato. Si esa capacidad no fuera usada para cumplir el contrato, no se reconocería dicha pérdida.
- FC6 El Consejo concluyó que, incluso en el caso de un contrato que se cumplirá usando la capacidad ociosa existente, la incorporación de todos los costos relacionados directamente con el contrato (es decir, la incorporación del costo de la capacidad usada) proporciona información útil. Al realizar un contrato a un precio que no cubre totalmente el costo de la capacidad usada, la entidad se ha comprometido a utilizar esa capacidad para proporcionar bienes o servicios a un precio que no sería sostenible si se fijara un precio similar a todos los contratos. La entidad se ha comprometido efectivamente a tener una pérdida sobre esa capacidad durante la vida del contrato. En opinión del Consejo, la introducción del costo de la capacidad usada al evaluar si un contrato es oneroso proporciona información que es relevante para los usuarios de los estados financieros y representa fielmente el efecto del contrato sobre la situación y rendimiento financieros de la entidad. El Consejo destacó que una entidad revelaría información adicional sobre el contrato si esta información es relevante para comprender los estados financieros de la entidad.
- FC7 El Consejo también consideró los requerimientos de otras Normas NIIF. Varias Normas NIIF—tales como la NIC 2 *Inventarios*—especifican los costos a incluir al medir un activo no monetario. Aunque sus requerimientos detallados difieren, todos requieren que una entidad incluya los costos incrementales de comprar o construir el activo, y una asignación de los otros costos directamente relacionados o directamente atribuibles, tales como los costos indirectos de producción. El Consejo concluyó que, al evaluar si un contrato para entregar bienes es oneroso, la forma en que una entidad determine el costo del cumplimiento de un contrato debe ser congruente, en líneas generales, con la forma en que mide el costo de esos bienes cuando los conserva. Esta congruencia lleva a información más útil.

Costo de aplicación de los requerimientos

- FC8 El Consejo analizó sugerencias de que podría ser costoso para un fabricante estimar y asignar todos los costos que se relacionan directamente con un contrato si la entidad todavía no ha fabricado los bienes que entregará según el contrato.
- FC9 El Consejo destacó que la NIC 2 requiere que una entidad mida el costo de los inventarios fabricados por un importe que incluye los costos incrementales de producción y una asignación de los costos indirectos de producción. Además, un fabricante que realiza contratos para suministrar inventarios es probable que necesite información sobre estos costos para tomar decisiones sobre fijación de precios. Por ello, la entidad es probable que ya tenga la información que necesita para estimar y asignar los costos que se relacionarán directamente con los contratos que ha firmado. Por ello, el Consejo concluyó que un requerimiento de estimar y asignar costos que se relacionan directamente con un contrato no impondría costos que superaran la utilidad de la información proporcionada.

Congruencia con otros requerimientos de la NIC 37 y los requerimientos de otras Normas NIIF

- FC10 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". El Consejo concluyó que los costos inevitables del cumplimiento de un contrato son los costos que una entidad no puede evitar porque *tiene* un contrato (en contraposición a los costos que la entidad podría evitar si *no tuviera* el contrato). Los costos que una entidad no puede evitar porque tiene un contrato incluyen los costos

incrementales de ese contrato y una asignación de los otros costos que se relacionan directamente con el cumplimiento de los contratos, incluyendo ese contrato.

- FC11 El Consejo analizó si incorporar costos distintos de los costos incrementales del cumplimiento de un contrato sería incongruente con otros requerimientos de la NIC 37. Quienes mantienen esta opinión sugirieron que, puesto que una entidad incurrirá en esos otros costos independientemente de si cumple el contrato en consideración, los costos no son costos de "cumplimiento del contrato"—son costos operativos del negocio. El párrafo 18 de la NIC 37, especifica que no se reconocerá ninguna provisión por costos en los que sea necesario incurrir para funcionar en el futuro, y el párrafo 63 prohíbe el reconocimiento de pérdidas operativas futuras.
- FC12 Sin embargo, el Consejo concluyó que un requerimiento de incluir todos los costos que se relacionan directamente con un contrato al evaluar si el contrato es oneroso es congruente con otros requerimientos de la NIC 37. El Consejo concluyó que:
- (a) Al reconocer una provisión por contratos onerosos, una entidad no estaría reconociendo una provisión por los costos en sí 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 proporcionar servicios a cambio de otros beneficios económicos, midiendo esa obligación por un importe que incluye el costo de todos los recursos a utilizar para cumplir la obligación.
 - (b) El párrafo 63 de la NIC 37 prohíbe que una entidad reconozca las pérdidas operativas futuras porque estas pérdidas no son pasivos. En otras palabras, la entidad no tiene una obligación presente de 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. Por ello, la incorporación de todos los costos relacionados directamente con un contrato al evaluar si el contrato es oneroso no da lugar a que una entidad reconozca pérdidas operativas futuras.
- FC13 El Consejo destacó que un requerimiento de incluir todos los costos que se relacionan directamente con un contrato es congruente con la NIIF 17 *Contratos de Seguro*. La NIIF 17 requiere que las aseguradoras incluyan todos los costos que se relacionan directamente con el cumplimiento de un contrato al evaluar si un contrato de seguro es oneroso. Estos costos incluyen una asignación de los costos indirectos fijos y variables directamente atribuibles al cumplimiento de los contratos de seguro.

Ejemplos

- FC14 Cuando el proyecto de modificaciones fue expuesto para recibir comentarios, el Consejo propuso incluir una lista de ejemplos de costos relacionados y no relacionados directamente con un contrato. Estos ejemplos se basaron en los párrafos 97 y 98 de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*.
- FC15 Algunos de los que respondieron al proyecto de modificaciones del Consejo destacaron diferencias entre los ejemplos propuestos y los de otras Normas NIIF que especifican qué costos incluir al medir el costo de los activos no monetarios. Quienes respondieron pidieron al Consejo aclarar si algunos costos mencionados en esas otras Normas NIIF serían considerados como costos relacionados directamente con el contrato por una entidad que aplica la NIC 37. Quienes respondieron también pidieron al Consejo que proporcionara ejemplos de costos relacionados directamente con contratos distintos a los de entregar bienes o proporcionar servicios.
- FC16 En respuesta a esta información recibida, el Consejo decidió sustituir la lista de ejemplos por una descripción más general de los tipos de costos relacionados directamente con un contrato—es decir, los costos incrementales del cumplimiento del contrato y una asignación de los otros costos relacionados directamente con el cumplimiento de los contratos. El Consejo concluyó que la descripción más general:
- (a) puede aplicarse a todos los tipos de contratos, en lugar de solo a los contratos para entregar bienes o proporcionar servicios;
 - (b) evita consecuencias no previstas de pequeñas diferencias en la redacción de los ejemplos en diferentes Normas NIIF; y
 - (c) proporciona un marco dentro del cual una entidad puede juzgar si un costo concreto se relaciona directamente con un contrato.

Interacción con requerimientos para los activos con deterioro de valor

- FC17 El párrafo 69 de la NIC 37 requiere que, antes de que una entidad establezca una provisión para un contrato oneroso, la entidad reconocerá una pérdida por deterioro de valor que haya ocurrido sobre los activos "usados en el cumplimiento del contrato". El párrafo 69 originalmente hacía referencia a activos "dedicados a ese contrato". Sin embargo, el término "dedicado" podría interpretarse como que es aplicable solo a los activos utilizados únicamente en ese contrato, y no usados en otros contratos. El Consejo modificó la terminología del párrafo 69 para aclarar que el requerimiento de reconocer cualquier pérdida de deterioro de valor antes de establecer una provisión por contrato oneroso se aplica a todos los activos cuyo costo se consideraría al evaluar si el contrato es oneroso.

Alcance

- FC18 Algunos de quienes respondieron al proyecto de modificaciones del Consejo le pidieron que ampliara el alcance del proyecto para aclarar otros aspectos de los requerimientos de los contratos onerosos de la NIC 37, tales como:
- (a) La medición de los contratos onerosos—si una entidad consideraría los mismos costos al medir una provisión para un contrato oneroso que tendría en cuenta al evaluar si ese contrato es oneroso.
 - (b) Elegir una unidad de cuenta—si, y solo cuando, una entidad debería combinar grupos de contratos similares o segmentar contratos en componentes al aplicar los requerimientos sobre contratos onerosos.
- FC19 El Consejo decidió no considerar otros aspectos de los requerimientos de los contratos onerosos de la NIC 37, porque hacerlo así habría prolongado el proyecto, retrasando la emisión de las modificaciones consideradas urgentes [véase el párrafo FC1(b)]. Por ello, las modificaciones no cambian los requerimientos de la NIC 37 más allá de la aclaración de los costos que una entidad debe incluir al evaluar si un contrato es oneroso.

Disposiciones transitorias

- FC20 Se requiere que, en la transición, las entidades apliquen las modificaciones solo a contratos para los que la entidad no ha cumplido con todas sus obligaciones en la fecha de la aplicación inicial, sin reexpresar los importes comparativos. El Consejo concluyó que podría ser difícil y costoso para una entidad obtener la información necesaria para reexpresar los importes comparativos, y la información proporcionada, haciéndolo así, sería improbable que fuera suficientemente útil como para justificar los costos en los que la entidad podría incurrir.
- FC21 El Consejo decidió no proporcionar a las entidades la opción de reexpresar los importes comparativos—es decir, no proporcionar la opción de la aplicación retroactiva, como se define en la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. El Consejo concluyó que los beneficios de proporcionar esa opción serían limitados, y serían superados por la complejidad y posible pérdida de comparabilidad entre los estados financieros de entidades que apliquen las modificaciones en su fecha de vigencia.