

## La nueva norma sobre reconocimiento de ingresos: NIIF 15

### Pérez Rodríguez, Margarita

#### Introducción y conceptos generales

La NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes fue emitida por el IASB en mayo de 2014 en forma conjunta con el FASB (organismo emisor de normas contables estadounidense), con vigencia a partir de ejercicios iniciados el 1 de enero de 2018 (en los Estados Unidos a partir de ejercicios iniciados el 15 de diciembre de 2017 para compañías que cotizan y a partir del 15 de diciembre de 2018 para el resto).

En abril de 2016 se emitió Clarificaciones a la NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes que modifica la redacción en el párrafo 29 de la norma (bienes o servicios separadamente identificables), y la Guía de aplicación e incluye nuevos ejemplos sobre Principal versus Agente, Licencias, determinación de la naturaleza de las promesas de la entidad y Regalías.

La norma introduce un modelo de reconocimiento de ingresos único, independientemente de la industria de que se trate, que requiere aplicar los siguientes pasos significativos:

- \* Identificar el contrato con el cliente
- \* Identificar las distintas obligaciones de cumplimiento
- \* Determinar el precio de la transacción
- \* Asignar el precio de la transacción
- \* Reconocer el ingreso cuando cada obligación de cumplimiento separada fue cumplida

#### Identificar el contrato con el cliente

La norma define como contrato a un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones que pueden ser exigidos por ley.

Existe un contrato si:

- \* tiene sentido comercial,
- \* fue aprobado por todas las partes,
- \* las partes están comprometidas a cumplir sus respectivas obligaciones,
- \* la entidad puede identificar los derechos de cada parte sobre los bienes a ser transferidos o los servicios a ser prestados,
- \* se pueden identificar las condiciones de pago y
- \* la cobranza es probable.

Si un acuerdo con el cliente no cumple con las condiciones mencionadas, cualquier pago recibido por la entidad se reconoce como un pasivo (Adelanto de clientes). La entidad da de baja el pasivo y reconoce el ingreso (Venta de bienes o Prestación de servicios) cuando:

- \* la entidad no tiene ninguna obligación adicional de entregar bienes o prestar servicios y todo o sustancialmente todo el precio fue cobrado y no es reembolsable; o
- \* el contrato fue finalizado y el Adelanto de clientes recibido no es reembolsable.

#### Combinación de contratos

Dos o más contratos, negociados conjuntamente como un paquete, cuya contraprestación depende del precio o del cumplimiento uno del otro o cuando se trata de una única Obligación de cumplimiento, se contabilizan como si fueran un único contrato.

#### Modificaciones del contrato

Las modificaciones contractuales se reconocen como:

Contrato separado	Finalización del contrato actual y nuevo contrato	Parte del contrato actual
<p>Las modificaciones se tratan como un contrato separado si:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>· el alcance del contrato aumenta por la incorporación de nuevos bienes o servicios que son distintos de los anteriores; y</li> <li>· el precio del contrato aumenta para</li> </ul>	<p>Las modificaciones se consideran como la finalización del contrato actual y el origen de un nuevo contrato si los bienes o servicios pendientes <b>son distintos</b> de los transferidos antes de la fecha de la modificación.</p> <p>La contraprestación que se asigna a los bienes</p>	<p>Las modificaciones se consideran como parte del contrato existente si los bienes o servicios pendientes <b>no son distintos</b> de los transferidos.</p>

reflejar el precio de venta individual de los nuevos bienes o servicios.	o servicios pendientes es la suma de: <ul style="list-style-type: none"> <li>· la contraprestación total que fue incluida en la estimación del precio y que no fue reconocida como ingreso; y</li> <li>· la contraprestación prometida como parte de la modificación del contrato.</li> </ul>	
No se requiere el ajuste de saldos.	No se requiere el ajuste de saldos.	El efecto que tiene la modificación del contrato en el precio de la transacción y sobre la determinación del progreso del trabajo realizado se reconoce como un ajuste a los ingresos, aumentando o disminuyendo los ingresos a la fecha de la modificación.
<p>Por ejemplo, un contrato por \$ 2.500 por el aprovisionamiento de 500 unidades a \$ 5 cada una. El contrato se modifica para proveer 700 unidades en lugar de 500, a \$ 5 cada una. Las 200 unidades adicionales se consideran un nuevo contrato.</p>	<p>Por ejemplo, un contrato por \$ 800 anual por el servicio de limpieza de las oficinas del cliente, que se paga por anticipado.</p> <p>A la mitad del año, el contrato se modifica ya que el cliente se muda de oficinas. Como las nuevas oficinas son más grandes, el monto anual se renegocia en \$ 1.000.</p> <p>A la fecha de modificación el saldo no reconocido en resultados (el anticipo recibido de \$ 800 menos los seis meses por los cuales aún no se prestó servicios) era de \$ 400.</p> <p>Por otra parte, el cliente abona un adicional de \$ 100 ((<math>1.000 - 800</math>) / 2), para equiparar el precio a las nuevas condiciones por el plazo remanente del año.</p> <p>En consecuencia, el contrato inicial se da de baja y el nuevo contrato es por \$ 500 (<math>400 + 100</math>).</p>	<p>Por ejemplo, un contrato por \$ 5.000 para la construcción de una casa en terreno del cliente.</p> <p>A la fecha de la modificación, la entidad había realizado el 50% del trabajo contratado, por lo cual reconoció ingresos por \$ 2.500 (<math>5.000 \times 50\%</math>).</p> <p>El contrato se modifica por cambios en el diseño de la casa, que incluye nuevas habitaciones y cambios en algunas ya construidas. El precio se renegocia a \$ 8.000.</p> <p>Considerando los cambios, a la fecha de la modificación del contrato el trabajo realizado es del 35% del total, por lo cual los ingresos son de \$ 2.800 (<math>8.000 \times 35\%</math>) en lugar de \$ 2.500, que se reconoce como un ajuste a los ingresos por construcción.</p>

### Identificar las distintas obligaciones de cumplimiento

Una obligación de cumplimiento es la promesa de entregar bienes o prestar servicios al cliente. Las obligaciones incluyen promesas implícitas que surgen de las prácticas comerciales de la entidad.

Una promesa de entregar bienes o prestar servicios es una **obligación de cumplimiento** si el bien o el servicio es **distinto** de otros bienes o servicios prometidos al cliente:

El cliente se puede beneficiar de los bienes o servicios en forma independiente o en forma conjunta con otros recursos que están disponibles para el cliente	Y	La promesa de transferir bienes o servicios al cliente es separadamente identificable de otras transferencias del contrato
--	---	--

Para considerar si es **separadamente identificable**, la norma incluye los siguientes indicadores:

- \* La entidad no usa la mercadería o servicio como un input para producir los bienes especificados en el contrato.

- \* Los bienes o servicios no son altamente dependientes, ni están altamente interrelacionados con otros bienes o servicios en el contrato.

- \* Los bienes o servicios no modifican significativamente los otros bienes o servicios prometidos en el contrato.

Dos o más bienes o servicios se consideran una única obligación de cumplimiento si los bienes o servicios se transfieren al cliente a lo largo del tiempo y la entidad utiliza el mismo método de medición del avance sin considerar la transferencia de dichos bienes o servicios.

### Determinar el precio de la transacción

El precio de la transacción es el monto de la contraprestación que la entidad espera tener derecho a cambio de la transferencia de bienes o servicios al cliente. En su determinación se considera:

- \* Contraprestación variable (y su límite o restricciones, de existir)
- \* Contraprestación no monetaria
- \* Contraprestación a pagar al cliente
- \* Componente de financiación significativo

### Contraprestación variable

El precio de la transacción puede verse afectado por descuentos, devoluciones, bonificaciones, bonos o penalidades por cumplimiento (bono por calidad, penalidad por no finalizar una construcción dentro del plazo contractual).

La entidad estima el precio de la transacción considerando las características del contrato y su experiencia en la venta de los bienes o en la prestación los servicios prometidos al cliente. Sin embargo, la entidad reconoce ingresos únicamente por el monto que es **altamente probable** que no generará reversiones significativas en el futuro.

La entidad necesita estimar no sólo la probabilidad que se reverse el ingreso en el futuro, sino la magnitud de la eventual reversión. O dicho de otra manera, se requiere determinar el monto de ingresos que sea altamente probable que no vaya a ser reversado en el futuro.

Para estimar el monto de la contraprestación variable, la norma menciona dos métodos:

\* El valor esperado, que es la suma de los montos de un rango de posibles montos de la contraprestación ponderados por la probabilidad. Se considera que el método es aplicable en situaciones donde existe una gran cantidad de contratos con similares características.

\* El monto más probable, que es el monto de mayor probabilidad dentro de un rango de posibles montos de contraprestación. Este método puede ser apropiado para estimar montos de contraprestación donde existen solo dos resultados posibles (por ejemplo, se recibe una penalización o no).

A cada fecha de presentación de información financiera, se actualizan las estimaciones del precio de la transacción y el cambio en la estimación se reconoce como ingresos en resultados (en la línea Ventas o Prestación de servicios).

### **Contraprestación no monetaria**

El precio en transacciones no monetarias se mide por el valor razonable de la contraprestación no monetaria recibida, es decir por el precio de mercado del bien ingresado.

Si la entidad no puede medir de manera confiable el valor razonable de la contraprestación no monetaria, la mide de manera indirecta considerando el precio de venta individual de los bienes o servicios provistos, es decir por el precio de mercado del bien entregado o del servicio prestado.

En caso que el cliente aporte bienes o servicios para facilitar el cumplimiento del contrato (por ejemplo, el cliente compra materiales de construcción para la realización de ampliaciones en su casa), la entidad evalúa si obtiene control sobre los bienes o servicios. De ser así, la entidad contabiliza los bienes o servicios como una transacción no monetaria con el cliente.

### **Contraprestación a pagar al cliente**

La entidad reconoce los montos a pagar al cliente como una reducción del precio de la transacción (menos ingresos por ventas o servicios) a menos que se originen en el intercambio de bienes o servicios distintos de los transferidos a la entidad por el cliente, es decir que se trate de una compra de bienes o servicios de la entidad al cliente.

Si el monto de la contraprestación a pagar al cliente excede el valor razonable de los activos o servicios recibidos, entonces el exceso se considera en la determinación del precio de la transacción.

### **Componente de financiación significativo**

La entidad estima el precio de la transacción considerando el valor tiempo del dinero, es decir, desagregando cualquier interés implícito en el precio en la medida que sea significativo. Para ello se utiliza una tasa de descuento que se aplicaría en una financiación separada otorgada al o recibida del cliente.

Para concluir si la transacción tiene un componente de financiación significativo, se considera:

\* La diferencia entre el monto de la contraprestación prometida y el precio de venta de contado de los bienes y servicios; y

\* El efecto financiero, es decir el plazo de tiempo financiado y la tasa de interés.

El componente financiero no se reconoce como ingresos por Ventas o Prestación de servicios, sino en Resultados financieros.

### **Asignar el precio de la transacción**

La entidad asigna el precio de la transacción a todas las obligaciones de cumplimiento separadas en proporción a sus "precios de venta independientes".

La mejor evidencia del precio de venta independiente es un precio observable de ventas realizadas por la entidad de manera separada.

De no contarse con un precio observable, se estima el precio de venta independiente, aplicando métodos que maximizan los inputs observables, tales como:

\* precio de mercado ajustado, por el cual la entidad evalúa el mercado en el cual vende bienes o servicios y estima el precio que un cliente en ese mercado estaría dispuesto a pagar por esos bienes o servicios. Este enfoque puede incluir referencia a precios de los competidores de la entidad para bienes o servicios similares, ajustando tales precios para reflejar los costos y el margen de la entidad;

\* costo más margen, por el cual la entidad presupuesta sus costos esperados para satisfacer las obligaciones de rendimiento y le suma un margen apropiado de rentabilidad;

\* método residual, por el cual la entidad puede estimar el precio de venta independiente tomando como referencia el precio total de la transacción menos la suma de los precios de venta independientes que sean observables.

Se pueden aplicar métodos combinados.

Cuando la suma de los precios de venta independientes excede el precio de la transacción, es decir que la entidad otorga un descuento al cliente, el descuento se asigna en forma proporcional a todas las obligaciones, excepto en los casos en que se asigna a una obligación en particular cuando:

\* La entidad regularmente vende esos bienes o servicios, y

\* Los precios de venta observables proveen evidencia de a qué obligaciones corresponde el descuento.

Si el precio de la transacción incluye un monto que es contingente a un evento o circunstancia futura, el monto se asigna enteramente a los bienes o servicios sólo si:

\* Las condiciones contingentes se relacionan específicamente con los esfuerzos de la entidad de transferir los bienes o servicios, y

\* asigna los montos contingentes enteramente a los bienes o servicios, cuando considerando todas las condiciones del contrato, representan el monto que la entidad espera recibir.

### Reconocer el ingreso

La entidad transfiere el control de los bienes o servicios **a lo largo de un período de tiempo** si se cumple al menos con uno de los siguientes criterios:

Criterio	Ejemplo
El cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios de lo que la entidad proveyó	Un contrato de prestación de servicios de limpieza.
El cumplimiento de la entidad crea o mejora un activo que el cliente controla	La construcción de una casa en un terreno propiedad del cliente
El cumplimiento de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad	La construcción de un equipamiento especializado que solamente el cliente puede utilizar

La entidad reconoce el ingreso a lo largo del tiempo si puede medir razonablemente el progreso en el cumplimiento de las obligaciones, que puede representar el grado en el cual se transfiere el control de los bienes o servicios al cliente.

Los métodos de medición incluyen métodos que consideran la salida del proceso (por ejemplo, unidades producidas) o inputs al proceso (por ejemplo, costos incurridos). Cuando los inputs ocurren de manera uniforme a lo largo del tiempo, puede ser apropiado reconocer el ingreso aplicando el método de la línea recta.

Si el rendimiento de la entidad genera trabajo en proceso o productos terminados que son controlados por el cliente, entonces un método de salida del proceso como las unidades entregadas o unidades producidas no refleja razonablemente el rendimiento, porque dicho método no incluye el trabajo en proceso.

Si la entidad utiliza el método de costo incurrido, se necesita ajustar los montos por cualquier ineficiencia significativa.

En caso que no se cumple con ninguno de los tres criterios para el reconocimiento de ingresos a lo largo de un período, entonces la entidad reconoce el ingreso **en un punto en el tiempo**, que es el momento en el que se transfiere el control de los bienes o servicios al cliente.

Indicadores que el control ha pasado al cliente incluyen:

\* el cliente tiene la obligación de pagar por los bienes o servicios recibidos,

\* se traspasó al cliente la posesión física,

\* se transfirió al cliente el título legal,

\* se transfirió al cliente los riesgos y beneficios de la propiedad y

\* el cliente aceptó el activo.

### Licencias

La guía de aplicación de la NIIF 15 provee lineamientos sobre el reconocimiento de licencias de propiedad intelectual (por ejemplo, software o licencias de proyección de películas).

Qué incluye la licencia	Ejemplo	Se reconoce
El derecho al uso de la propiedad intelectual como existía al momento en que se otorgó la licencia	La compra de un software de contabilidad que no requiere (o el cliente no espera) que el propietario realice modificaciones sustanciales	En un punto en el tiempo
Un derecho a acceder a la propiedad intelectual como existe durante el período de la licencia	El derecho al acceso a una página web por un período de tiempo, por ejemplo, la suscripción a una página de streaming online.	Durante el plazo del contrato

### Garantías

Las garantías de producto (que aseguran al cliente que el bien adquirido funcionará de acuerdo con las especificaciones) se reconocen como una obligación de rendimiento si:

\* el cliente tiene la opción de comprar la garantía separadamente (por ejemplo, las garantías extendidas); o

\* se proveen servicios adicionales como parte de la garantía (por ejemplo, se presta el servicio de remolque sin cargo en caso que un auto en el plazo de garantía tenga un desperfecto mecánico).

De otra forma, el costo de las garantías se reconoce de acuerdo con la NIC 37 Provisiones, Deudas contingentes y Activos contingentes.

Indicadores de que las garantías no son una obligación de rendimiento separada incluyen:

\* la garantía es requerida por ley,

\* la extensión de la cobertura de la garantía, y

\* la naturaleza de las tareas que la entidad promete realizar.

### Principal versus agente

Si la entidad obtiene el control de los bienes o servicios de otra parte antes de transferir el control al cliente, entonces la entidad tiene la obligación de proveer tales bienes o servicios por sí misma, es decir que actúa como Principal.

De otra forma, la entidad actúa como Agente.

### Acuerdos de recompra posterior

Dependiendo de las condiciones de la transacción, una venta con un acuerdo de recompra posterior puede ser contabilizada como una venta con derecho de devolución, un arrendamiento o un acuerdo de financiación.

Algunos ejemplos:

Característica	Ejemplo	Tratamiento potencial
Una opción de venta, en la cual el cliente puede tener el control	La opción de venta es a precio de mercado del momento de la opción	Venta con derecho a devolución
	La opción de venta es a un precio fijo	Arrendamiento
Una opción de compra o un forward en el cual la entidad retiene el control	La opción de compra es a un precio fijo	Acuerdo de financiación

### Honorarios por adelantado no reembolsables

La entidad puede recibir honorarios por adelantado al inicio de un contrato, por ejemplo, la matrícula de los colegios privados, la cuota de admisión de clubes o gimnasios, costos de activación de celulares, etc.

Cuando estos honorarios no implican la transferencia de bienes ni prestación de servicios al cliente, el monto recibido se reconoce como un pasivo y se reconoce como ingreso a lo largo del plazo del contrato, aun cuando los honorarios recibidos sean no reembolsables.

### Costos del contrato

La NIIF 15 incluye lineamientos sobre el tratamiento contable de los costos de obtener un contrato y de costos de cumplir un contrato.

### Costos de obtener un contrato

Los costos incrementales, es decir aquellos que se incurren por haber obtenido un contrato (por ejemplo, impuesto de sellos, o comisiones a pagar por ventas) se capitalizan en la medida que la entidad considera que los mismos pueden ser recuperados.

Sin embargo, la entidad puede reconocerlos directamente en resultados si el plazo del contrato es de un año o menos.

No pueden capitalizarse costos anteriores a obtener un contrato.

### Costos de cumplir un contrato

Si el tratamiento contable de los costos de cumplir el contrato no está regulado por otras NIIF, entonces la entidad reconoce un activo solamente si los costos:

- \* se relacionan directamente a un contrato existente,
- \* generan o mejoran los recursos de la entidad que los utilizará para satisfacer las obligaciones de rendimiento en el futuro, y
- \* se espera que puedan ser recuperados.

Algunos ejemplos:

Costos que pueden ser capitalizados	Costos que se reconocen en resultados cuando se incurren
<ul style="list-style-type: none"> <li>· Mano de obra directa</li> <li>· Materiales directos</li> <li>· Asignación de los costos directamente relacionados con el contrato (depreciación de equipos utilizados en la provisión del contrato)</li> <li>· Costos que explícitamente pueden ser cargados al cliente de acuerdo con el contrato</li> <li>· Otros costos se incurren solo para cumplir el contrato (subcontratistas)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Costos generales y de administración</li> <li>· Costos de materiales, mano de obra u otros costos relacionados con improductividades</li> <li>· Costos relacionados con las obligaciones de rendimiento ya cumplidas</li> <li>· Costos por los cuales la entidad no puede distinguir si los costos se relacionan con obligaciones de rendimiento ya cumplidas o pendientes de cumplimiento</li> </ul>

El activo reconocido se amortiza utilizando una base sistemática que sea consistente con la transferencia al cliente de los bienes o servicios relacionados.

La entidad actualiza la estimación a cada fecha de cierre, y analiza el deterioro, que se reconoce en resultados cuando el saldo del activo excede:

- \* el monto de la contraprestación remanente que la entidad espera recibir, menos
- \* los costos relacionados directamente con la provisión de bienes o servicios que no han sido reconocidos como gastos.

### Presentación y revelaciones

La entidad reconoce en el estado de situación financiera:

- \* Un activo por el contrato, cuando los bienes o servicios transferidos al cliente, excede los pagos realizados por el cliente
- \* Un pasivo por el contrato, cuando los bienes o servicios transferidos al cliente, es inferior a los pagos realizados por el cliente

La NIIF 15 requiere que la entidad presente información cuantitativa y cualitativa relacionada con:

- \* Contratos con clientes
  - Desagregación de las ventas
  - Cambios en los activos, pasivos y costos del contrato
  - Obligaciones de rendimiento, y
  - Precio de la transacción asignado a las obligaciones de rendimiento pendientes.
- \* Juicios significativos y cambios en los juicios significativos en la aplicación de los requerimientos
  - Determinar la oportunidad del cumplimiento de las obligaciones de rendimiento,
  - Determinar el precio de transacción y montos asignados a las obligaciones de rendimiento, y
- \* Activos reconocidos por los costos de obtener o cumplir el contrato con el cliente.

### Opciones de la transición

La entidad puede optar por aplicar tres diferentes enfoques:

- \* Retroactivo completo
- \* Retroactivo con simplificaciones

\* Efecto acumulado

### **Retroactivo completo**

En este enfoque se ajustan los saldos al inicio del ejercicio comparativo, en este caso al 1 de enero de 2017 (entidades con cierre de ejercicio el 31 de diciembre), de manera que representen la situación que tendrían si la entidad siempre hubiese aplicado la NIIF 15. El efecto acumulado del cambio se reconoce en Resultados acumulados.

### **Retroactivo con simplificaciones**

En este enfoque se ajustan los saldos al 1 de enero de 2017 (para entidades con cierre de ejercicio el 31 de diciembre), pero se permite la utilización de simplificaciones:

\* La entidad no necesita recalcular los contratos completados que se iniciaron y finalizaron en el mismo ejercicio, o contratos que finalizaron antes del inicio del ejercicio más antiguo presentado (el 1 de enero de 2017 para entidades con cierre de ejercicio el 31 de diciembre y que presenta un año comparativo).

\* Para contratos con contraprestación variable que fueron completados con anterioridad a la fecha de aplicación inicial (el 1 de enero de 2018 para entidades con cierre de ejercicio el 31 de diciembre), la entidad puede usar el precio de transacción a la fecha de finalización en lugar de estimar la contraprestación variable.

\* Para contratos que fueron modificados antes del inicio del ejercicio más antiguo presentado (el 1 de enero de 2017 para entidades con cierre de ejercicio el 31 de diciembre que presentan un año comparativo), la entidad puede incluir el efecto acumulado de todas las modificaciones al identificar las obligaciones de rendimiento y determinar y asignar el precio de la transacción.

\* Para ejercicios presentados antes del inicio de la fecha de aplicación inicial (el 1 de enero de 2018 para entidades con cierre de ejercicio el 31 de diciembre) la entidad puede elegir no revelar el monto de los precios de transacción asignados a las obligaciones de rendimiento pendientes o la explicación de cuándo reconocerá el ingreso.

### **Efecto acumulado**

La entidad puede elegir no ajustar retroactivamente el ejercicio comparativo, e imputar el efecto del cambio de norma en Resultados no asignados al inicio del ejercicio de aplicación, es decir al 1 de enero de 2018 (para entidades con cierre de ejercicio el 31 de diciembre).

### **Resumen**

Enfoque	2016	2017	2018	Fecha del ajuste al patrimonio
Retroactivo completo	NIC 11 y NIC 18	NIIF 15	NIIF 15	1 de enero de 2017
Retroactivo con simplificaciones	NIC 11 y NIC 18	Requerimientos mixtos	NIIF 15	1 de enero de 2017
Efecto acumulativo	NIC 11 y NIC 18	NIC 11 y NIC 18	NIIF 15	1 de enero de 2018

© Thomson Reuters