



FACULTAD DE TURISMO Y FINANZAS

**DOBLE GRADO EN FINANZAS Y
CONTABILIDAD Y EN RRL Y RRHH**

**ESTUDIO DE LA NUEVA NORMA INTERNACIONAL DE
INFORMACIÓN FINANCIERA SOBRE INGRESOS.**

Trabajo Fin de Grado presentado por Macarena Bejarano Ávalo, siendo tutora del mismo Inmaculada Lucuix García.

Vº. B: Tutora

Alumno

D. Inmaculada Lucuix García

D. Macarena Bejarano Ávalo.

Sevilla. Mayo 2016



**DOBLE GRADO EN FINANZAS Y CONTABILIDAD Y EN RRL Y RRHH
FACULTAD DE TURISMO Y FINANZAS**

**TRABAJO FIN DE GRADO
CURSO ACADÉMICO [2015-2016]**

TÍTULO:

ESTUDIO DE LA NUEVA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA SOBRE INGRESOS.

AUTOR:

MACARENA BEJARANO ÁVALO.

TUTOR:

INMACULADA LUCUIX GARCÍA.

DEPARTAMENTO:

CONTABILIDAD Y ECONOMÍA FINANCIERA.

ÁREA DE CONOCIMIENTO:

ECONOMÍA FINANCIERA Y CONTABILIDAD.

RESUMEN:

El trabajo presentado realiza un estudio sobre la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF 15) sobre los Ingresos de Actividades Ordinarias de Contrato con Clientes, desarrollando un profundo análisis de la problemática que aborda la misma, así como una comparativa con la Norma N° 14 de Registro y Valoración.

El estudio, se basa en las diversas etapas determinadas por el International Accounting Standards Board (IASB) que dan la guía para su oportuna aplicación, con el fin de evitar las diversas distorsiones que puedan acontecer en la misma las cuales son: la identificación del contrato, identificación de las obligaciones de desempeño, determinación del precio de la transacción, asignación del mismo entre las diferentes obligaciones de desempeño y por último el reconocimiento del ingreso de las actividades ordinarias cuando la entidad satisfaga la obligación de desempeño).

Nuestro estudio nos ha permitido constatar la profundidad con la que el IASB aborda en la nueva Norma la problemática del reconocimiento del ingreso de actividades ordinarias, adoptando una nueva perspectiva y regulando cuestiones prácticas tales como la identificación, combinación y modificación del contrato, la identificación de las obligaciones de desempeño, la valoración del ingreso y el reconocimiento del mismo.

PALABRAS CLAVES

Norma de Internacional de Información Financiera; IASB; NIIF 15; Obligaciones de Desempeño; Ingresos de Actividades Ordinarias de Contratos con Clientes.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	1
2. PRESENTACIÓN DE LA NIIF 15	3
2.1 ANTECEDENTES Y RAZONES PARA EMITIR LA NIIF	3
2.2 OBJETIVO Y ESTRUCTURA	7
2.3 ÁMBITO DE APLICACIÓN	9
2.4 COMPARATIVA CON LA NORMA N° 14 DE REGISTRO Y VALORACIÓN DEL PGC	9
3. IDENTIFICACIÓN DEL CONTRATO Y DE LA OBLIGACIÓN DE DESEMPEÑO	11
3.1 IDENTIFICACIÓN, COMBINACIÓN Y MODIFICACIÓN DEL CONTRATO	11
3.2 OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO	16
3.3 COMPARATIVA CON LA NORMA N° 14 DE REGISTRO Y VALORACIÓN DEL PGC	19
4. VALORACIÓN DEL INGRESO	21
4.1 DETERMINACIÓN DEL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN	21
4.1.1 Contraprestación variable y limitaciones de las estimaciones de la misma	22
4.1.2 Existencia de un componente de financiación significativo en el contrato	26
4.1.3 Contraprestaciones distintas al efectivo	28
4.1.4 Contraprestación pagadera a un cliente	28
4.2 ASIGNACIÓN DEL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN A LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO	29
4.2.1 Asignación basada en precios de venta independientes	30
4.2.2 Asignación de un descuento	34
4.2.3 Asignación de la contraprestación variable	36
4.3 CAMBIOS EN EL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN	36
4.4 COMPARATIVA CON LA NORMA N° 14 DE REGISTRO Y VALORACIÓN DEL PGC	37
5. RECONOCIMIENTO	39
5.1 OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO QUE SE SATISFACEN A LO LARGO DEL TIEMPO	40
5.2 OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO QUE SE SATISFACEN EN UN DETERMINADO MOMENTO	41
5.3 MEDICIÓN DEL PROGRESO HACIA LA SATISFACCIÓN COMPLETA DE UNA OBLIGACIÓN DE DESEMPEÑO	42
5.3.1 Métodos para medir el progreso	42
5.4 COMPARATIVA CON LA NORMA N° 14 DE REGISTRO Y VALORACIÓN DEL PGC	43
6. CONSIDERACIONES FINALES Y CONCLUSIONES	45

CAPÍTULO 1

INTRODUCCIÓN

Este trabajo realiza un estudio sobre la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF 15) relativa a los ingresos de actividades ordinarias con clientes, a través de las diversas etapas determinadas por el International Accounting Standards Board (IASB) que dan guía a la aplicación de la misma, para evitar distorsiones en su aplicación.

Esta Norma es el resultado del proyecto de convergencia acordado por el IASB y el organismo estadounidense responsable de la emisión de normas contables (FASB), algo sin duda de agradecer por los mercados financieros y los usuarios de la contabilidad, que ha supuesto varios años de trabajo, ya que se inició en 2002 y no fue hasta 2014 cuando se publicó la Norma definitiva, previendo inicialmente su aplicación a partir del 1 de enero de 2017. No obstante, al año siguiente de su aprobación se acordó diferir la fecha de vigencia un año más, es decir a 1 de enero de 2018. Asimismo cabe mencionar, la publicación el 12 de abril de 2016, del proyecto de Aclaraciones a la Norma (PN/2015/6) publicada por el (IASB), la cual resume un conjunto de propuestas y cuestiones recibidas por los usuarios.

Esto pone de manifiesto la importancia de la Norma, por los drásticos cambios que puede producir en las prácticas de reconocimiento de ingresos que se vienen aplicando en algunos sectores como por ejemplo el sector de las telecomunicaciones, mientras que para aquellos sectores con una actividad económica más simple no los produce. En este sentido, cabe resaltar la indicación realizada por Enrique Asla (2016), socio de auditoría, responsable del Departamento de Práctica Profesional de KPMG en España y miembro del equipo global de KPMG sobre reconocimiento de ingresos, aconsejando que se inicie cuanto antes el análisis de los impactos que se pudieran derivar en cuanto a la aplicación práctica de esta Norma. La importancia de la misma, podemos justificarla claramente, observando todo el proceso tan dilatado en el tiempo que ha originado su aprobación así como las dificultades y preocupaciones que podría tener a la hora de implantarla.

La normativa IASB tiene una influencia importante en la contabilidad de las empresas españolas. Por una parte, cabe destacar el Reglamento 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, el cual obliga a aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) adoptadas por la UE en las cuentas anuales consolidadas que elaboren las empresas con valores admitidos a cotización y otorgó a los Estados miembros la competencia de permitir la aplicación directa de estas Normas adoptadas a las cuentas individuales de todas las sociedades, incluidas las cotizadas, y/o a las cuentas anuales consolidadas de los restantes grupos. Por tanto, como nuestro Plan General de Contabilidad está adaptado a las Normas Internacionales de Información Financiera, cualquier modificación que afecte sustancialmente a una NIIF, puede dar lugar a una modificación del mismo, como se indica en su introducción.

Como hemos señalado, para su aplicación en la UE las NIIF deben ser adoptadas por la UE, siguiendo el procedimiento establecido para ello. Pues bien, debemos señalar que el pasado 15 de octubre de 2014, la NIIF 15, pasó de manera eficaz el filtro técnico de European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) así como el filtro político del (ARC) Accounting Regulatory Committee, el pasado 17 de marzo del 2015. Posteriormente, en el tercer cuatrimestre del 2016 se espera que sea aprobada definitivamente y publicada en el Boletín Oficial de la UE con una fecha anterior al 1 de enero de 2018. (EFRAC, 2016).

El objetivo de este trabajo consiste en realizar un estudio de esta Norma, realizando además un análisis de las diferencias que plantea en relación con la Norma N° 14 de

Registro y Valoración de nuestro PGC (Norma RV 14), relativa a los Ingresos por Ventas de Bienes y Prestación de Servicios.

Entre las diversas fuentes de información utilizadas en este análisis destacamos: La Norma Internacional de Información Financiera sobre Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes (NIIF 15) junto a su respectivo Proyecto de Aclaraciones, Fundamentos de Conclusiones y Ejemplos ilustrativos (todo ello recogido en la página web del IASB). Así como, revistas contables, publicaciones, consultas del ICAC, y el Real Decreto 1514/2007 por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Nuestro estudio se ha estructurado en seis capítulos. Tras esta introducción, en el capítulo segundo, realizamos una presentación de la norma, analizando sus antecedentes, objetivos y estructura. Los siguientes capítulos se destinan al estudio de las diferentes fases que se deben seguir en el tratamiento contable de los ingresos de acuerdo con el modelo previsto en la NIIF 15. De esta forma:

- En el capítulo tercero estudiaremos la identificación, combinación y modificación del contrato, así como la problemática relativa a la identificación de las obligaciones de desempeño
- El capítulo cuarto presenta todo lo relativo a la valoración del ingreso, profundizando en la determinación del precio de la transacción, la asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño, los cambios en el precio de la misma
- El capítulo quinto analiza lo relativo al reconocimiento del ingreso, donde analizaremos las obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo, así como las que se satisfacen en un momento concreto, la medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño y los métodos para medir el progreso
- Cada uno de estos capítulos finaliza con una comparativa entre lo estudiado en los mismos y la forma en la que esta problemática se aborda en la Norma nº 14 de nuestro Plan General de Contabilidad (PGC) relativa a los ingresos por ventas de bienes y prestación de servicios.

Finalmente, el capítulo sexto recoge las conclusiones y consideraciones finales, donde se explican los conocimientos aportados por este estudio.

CAPÍTULO 2

PRESENTACIÓN DE LA NIIF 15

En este capítulo vamos a explicar la evolución que ha seguido la nueva Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 15 sobre ingresos de contratos con clientes teniendo en cuenta que el proceso de elaboración que ha seguido ha sido muy dilatado en el tiempo Asimismo, vamos a estudiar la estructura y características de la misma.

En mayo de 2014 Internacional Accounting Standards Board (IASB) junto al órgano emisor de Normas de Contabilidad de los EE.UU (FASB) publicaron esta nueva Norma con una implantación prevista a partir del 1 de enero del 2017.

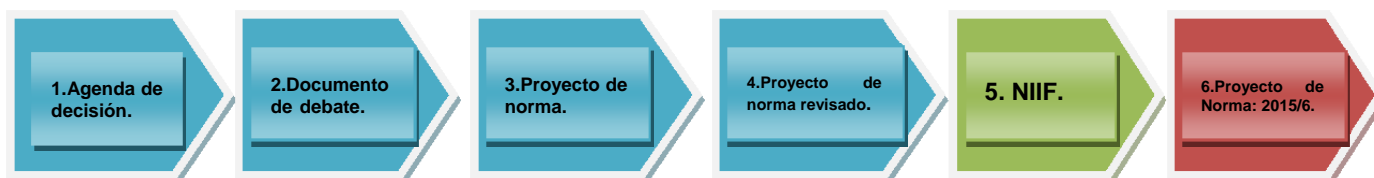
No obstante, posteriormente a esta aprobación, conjuntamente los Consejos del IASB y el FASB, formaron un equipo de trabajo denominado; Grupo de Recursos de Transición (GRT). El objetivo de éste es estudiar los posibles problemas que la implantación de la Norma podría tener así como informar sobre las cuestiones tanto prácticas como teóricas de implementación que ayudarían a determinar qué acciones deben tomarse para abordarlas. La gran mayoría de estas cuestiones han sido resueltas sin necesidad de hacer cambios en la Norma. Existe en la actualidad un documento que recoge posibles aclaraciones y modificaciones de la Norma (PN/2015/6) publicada por el (IASB), la cual resume un conjunto de propuestas y cuestiones recibidas por los usuarios sobre esta Norma.

Todo esto originó, la necesidad de retrasar la fecha de implantación de la Norma al 1 de enero de 2018.

Por tanto, vamos a proceder a estudiar los antecedentes y razones para emitir la NIIF, el objetivo y estructura de la misma así como su ámbito de aplicación, finalizando explicando la comparativa con la Norma 14 de Registro y Valoración del PGC.

2.1 ANTECEDENTES Y RAZONES PARA EMITIR LA NIIF

Vamos a proceder a estudiar el proceso tan dilatado en el tiempo que ha seguido esta Norma. Para ello vamos a estudiar las diferentes etapas distinguiendo en ellas dos momentos: (i) uno hasta la fecha de aprobación de la Norma es decir, 1 de enero de 2014 (etapas 1-5) (ii) y otro a partir de la aprobación de ésta (etapa 6). El proceso seguido lo reflejamos en la figura gráfica siguiente:



2.1 Proceso seguido por la NIIF 15.

Fuente: Elaboración propia a partir de: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASBProjects/Revenue-Recognition/Pages/Revenue-Recognition.aspx>

Por tanto, vamos a comenzar a estudiar las diversas etapas:

A) Hasta la fecha de aprobación de la Norma es decir, 1 de enero de 2014:

1. Etapa: Agenda de decisión

Ya desde el año 2002, se prevé la necesidad del estudio del trato de ingresos de contratos con clientes, por lo que se toma la decisión en ese mismo año sobre la Normativa Internacional sobre el reconocimiento de ingresos.

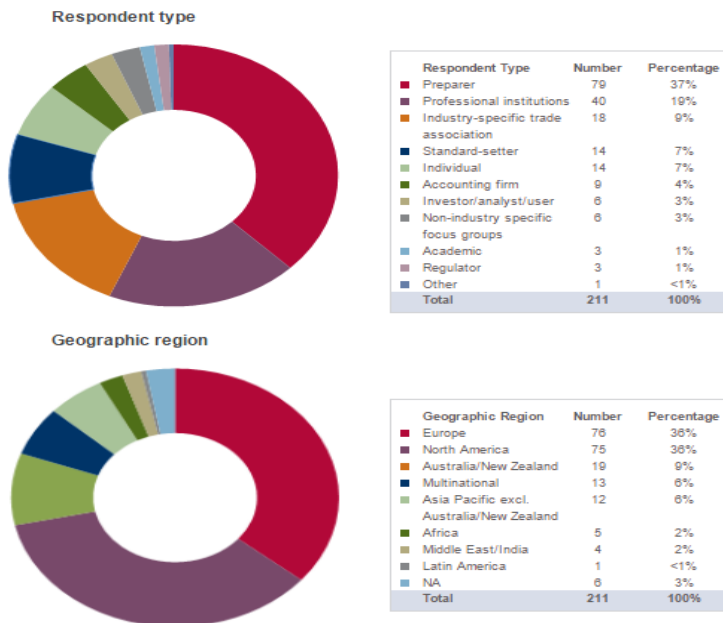
2. Etapa: Documento de debate

El 19 de diciembre de 2008 el (IASB) publicó un documento de debate dirigido a un público mundial para que se pudiera debatir sobre el reconocimiento de ingresos en los contratos con los clientes. Este documento de debate fue abierto hasta el 19 de junio de 2009.

3. Etapa: Proyecto de norma

El 24 de junio de 2010 el IASB junto con el FASB publican un Proyecto de Norma (E.D, 2010) para mejorar y armonizar la información financiera de los ingresos procedentes de los contratos con clientes y los gastos relacionados creando una única forma de reconocimiento de ingresos. La publicación de este proyecto representa un importante paso hacia la convergencia global en uno de los pilares fundamentales de la información financiera.

Como veremos a continuación, en el siguiente gráfico este E.D, 2010 tuvo 211 respuestas de diferentes puntos geográficos tanto de responsables de la preparación de la información financiera, instituciones profesionales, inversores, analistas, Standard-setter etc.

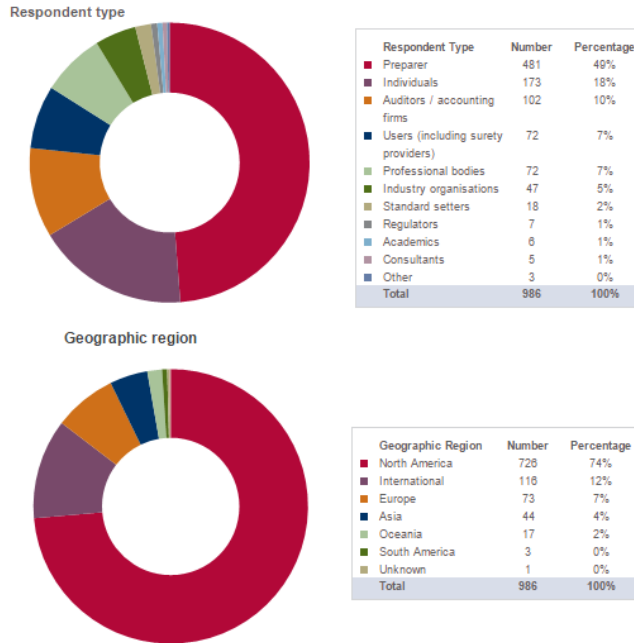


2.2 Respuestas del E.D 2010

Fuente: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Pages/DP-Comment-letters.aspx>

4. Etapa: Proyecto de norma revisado

El 14 de noviembre de 2011 el IASB y el FASB emitieron un nuevo Proyecto de Norma Revisado (E.D, 2011) para mejorar y converger con los requisitos de información financiera de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y los Principios Generales de Contabilidad de los Estados Unidos (GAAP) sobre los ingresos y costes relacionados de los contratos con clientes. Como veremos a continuación en el siguiente gráfico, éste tuvo 986 respuestas con emisores y área geográfica semejantes a la anterior.



2.3 Respuestas del E.D 2011

Fuente: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Pages/ED-Comment-letters.aspx>

5. Etapa: NIIF

Finaliza el proyecto en mayo de 2014, con la aprobación de la nueva Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 15 sobre ingresos de contratos con clientes por parte del IASB Y EL FASB con fecha de implantación prevista a partir del 1 de enero del 2017.

Lógicamente esta Norma deroga toda Normativa sobre reconocimiento de ingresos existente previamente tanto la correspondiente al IASB como al FASB (Apéndice C NIIF 15). Centrándonos en el IASB, se trata de la NIC 11 contratos de Construcción y NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias, así como las interpretaciones que había sobre las mismas destacando: CINIIF 13 Programas de Fidelización de Clientes, CINIIF 15 Acuerdos para la Construcción de Inmuebles, CINIIF 18 Transferencias de Activos procedentes de Clientes. Por otro lado, sobre las interpretaciones del FASB encontramos SIC 31 Ingresos –Permutas de Servicios de Publicidad.

Asimismo, realiza modificaciones a otras Normas (Apéndice D NIIF 15), como por ejemplo: NIIF 3 Combinación de negocios, NIIF 4 Contratos de seguro, NIIF 9

Instrumentos Financieros, así como la NIC 2 Inventarios. Resaltando esta última, ya que para el reconocimiento de los costos incurridos para cumplir un contrato con cliente que no de lugar a inventario se contabilizará de acuerdo a ésta nueva Norma de reconocimiento de ingresos de contrato con clientes, por lo que se elimina el reconocimiento de una existencia por servicios en curso.

B) A partir de la aprobación de la nueva Norma:

6. Etapa: Proyecto de Aclaración 2015/6

Como hemos observado, el proceso de elaboración y fecha prevista de implantación de la Norma ha sido muy dilatado en el tiempo. Asimismo, una vez aprobada la misma, sigue teniendo problemáticas a la hora de implantarse. Por este motivo, como hemos indicado anteriormente, se creó un Grupo de Recursos de Transición (GRT) formado por el Consejo del IASB así como el Consejo del FASB, cuyo objetivo es estudiar los posibles problemas que la implantación de la Norma podría tener e informar sobre las cuestiones de implementación de la misma realizadas a través del debate de discusión del Proyecto de aclaración que veremos a continuación.

Pudiendo hacer una distinción de estas cuestiones entre: cuestiones prácticas (relativa a la contabilización de las modificaciones de un contrato que tenga lugar antes de la transacción a la nueva Norma, la evaluación de si un impuesto sobre ventas o impuesto similar se cobra en nombre de un tercero, etc.) y cuestiones teóricas (sobre la identificación de las obligaciones de desempeño la contraprestación del principal frente a las contraprestaciones del agente, el tratamiento de las licencias etc.)

A partir de estas discusiones el FASB publica un Proyecto de Norma 2015/2016, que recoge las posibles aclaraciones y modificaciones de la Norma. Aunque tanto el Consejo del FASB como del IASB, han decidido proponer aclaraciones a los mismos temas, las decisiones tomadas eran distintas, con la excepción de las propuestas sobre las contraprestaciones del principal frente a las contraprestaciones del agente. Por ello el IASB y el FASB han publicado este proyecto de aclaraciones separado.

Una vez visto las etapas seguidas, vamos a estudiar las diversas razones que llevaron a estos organismos a la elaboración de la NIIF 15. Los requerimientos de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias de las NIIF previas proporcionaban guías muy limitadas de tal forma que la aplicación de la NIC 11 y NIC 18 para transacciones complejas resultaban muy difíciles en la práctica. Por otro lado en EE.UU, existían diversas Normas particulares que comprendían conceptos amplios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias, contradictorias unas con otras. Todo lo anterior llevo al Consejo del FASB y el Consejo de IASB, a la elaboración de una nueva Norma Internacional sobre los ingresos de actividades ordinarias para las NIIF y los PCGA de los EE.UU. En definitiva, el objetivo principal de esta Norma es:

- Eliminar las inconsistencias y debilidades de las normas anteriores derogadas por ésta sobre el reconocimiento de ingresos.
- Proporcionar un único modelo de reconocimiento de ingresos que mejorará la comparabilidad a través de una variedad de industrias, empresas y fronteras geográficas
- Simplificar la preparación de los estados financieros al reducir el número de requisitos.

Una vez estudiado las razones y el proceso de elaboración de la NIIF 15, vamos a proceder a estudiar el objetivo y la estructura de la misma.

2.2 OBJETIVO Y ESTRUCTURA

Como toda Norma de reconcomiendo de ingresos el objetivo primordial es establecer los principios que aplicará una empresa para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de un contrato con clientes.

De acuerdo con lo anterior, la NIIF 15, ayuda a responder a estas cuestiones fundamentales:

¿Cuándo debe reconocer la entidad el ingreso?: La empresa debe reconocer el ingreso cuando se produzca la transferencia de bienes o servicios comprometidos con los clientes.

¿Cómo valorarlo?: La empresa debe valorar el ingreso por el importe que refleje la contraprestación que espera que le corresponda a cambio de bienes o servicios transferidos.

Lo establecido en la Norma se debe aplicar a cada contrato con carácter individual, no obstante se permite un tratamiento colectivo siempre que exista una expectativa razonable de que el efecto en los estados financieros no difiera significativamente del que resultaría de aplicar la Norma a cada contrato individual.

En cuanto a su estructura, la NIIF 15 establece una serie de etapas que deben seguir las empresas para el reconocimiento de los ingresos de contratos con clientes, las cuales son:

- 1 Etapa: Identificación del contrato o contratos con el cliente.
- 2 Etapa: Identificación de las obligaciones de desempeño en el contrato.
- 3 Etapa: Determinar el precio de la transacción.
- 4 Etapa: Asignar el precio de la transacción entre las diferentes obligaciones de desempeño que tenga el contrato.
- 5 Etapa: Reconocimiento del ingreso de las actividades ordinarias cuando la entidad satisfaga la obligación de desempeño.

No obstante, la NIIF 15, no se estructura de esta forma, ya que comienza con el reconocimiento del ingreso, constituyéndose las siguientes etapas: etapa 1 (Identificación del contrato con cliente), etapa 2 (Identificación de las obligaciones de desempeño en el contrato) y etapa 5 (Reconocimiento del ingreso de actividades ordinarias cuando la entidad satisface una obligación de desempeño). Posteriormente se determina la valoración del ingreso, la cual consta de la etapa 3 (Determinación del precio de la transacción) y etapa 4 (Asignación del precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño del contrato).

A continuación, la Norma regula los costes generados por la obtención del contrato como los costes de cumplir un contrato. Estos costes se deberán de reconocer como un activo, pudiéndose definir como un activo específico del contrato siempre y cuando estén relacionados directamente con el contrato, supongan un recurso para la empresa y no sea aplicable a otra Norma (inventario, inmovilizado etc.) Así como, la Norma regula la representación de la información a relevar.

Adicionalmente, la Norma contiene varios apéndices que forman parte integrante de la misma, teniendo el mismo carácter normativo que las otras partes de ésta. El primer apéndice (Apéndice A: Definiciones de términos), quedan definidos múltiples términos con el fin de evitar la incorrecta aplicación de la Norma como por ejemplo: contrato, clientes, activo del contrato etc.

El segundo apéndice (Apéndice B: Guía de aplicación) se establece una guía de aplicación de la Norma para evitar una incorrecta aplicación de la misma, por ejemplo: guía sobre los métodos de medición del avance hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño, sobre pagos iniciales no reembolsables y algunos costos relacionados, garantías etc.

Por último, encontramos el (Apéndice C: Fecha de vigencia y transición) donde se indica la fecha de vigencia de la Norma, la cual se aplicara a partir de 1 de enero de 2017, a pesar de que esta fecha se ha retrasado a 1 de enero de 2018, aunque se permite la aplicación anticipada de la misma. La Norma también establece el procedimiento para llevar a cabo la transición de la misma.

Para finalizar nuestra explicación, queremos resaltar que esta Norma está acompañada por una base de Conclusiones y Ejemplos ilustrativos que ayudan a una mejor comprensión de ésta, sin embargo no son de obligado cumplimiento.

Estas conclusiones resumen las consideraciones conjuntas llevadas a cabo por el IASB y el FASB, de emitir una nueva Norma para mejorar la información financiera de los ingresos de actividades ordinarias. Se explican por tanto, las diversas razones para aceptar como rechazar las opiniones recibidas en las consultas de los borradores.

En este sentido, nos interesa resaltar las palabras de la miembro del IASB; M.B Tokar, respecto a la importancia de estas bases de conclusiones, ya que para la aplicación de cualquier Norma, es indispensable la lectura y comprensión de la base de las conclusiones con el fin de comprender lo que pretende la Norma, evitando las diversidades que puedan surgir en su aplicación (M.B Tokar, 2015).

Por otro lado, el objetivo principal de los ejemplos ilustrativos, es mostrar las diversas situaciones hipotéticas que ilustran la forma en que una empresa aplique algunos de los requerimientos de la NIIF 15, a aspectos concretos de un contrato con clientes. El análisis de cada ejemplo, pretende representar las diversas aplicaciones de los requerimientos que se pueden aplicar.

Para una mejor comprensión sobre la estructura de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, se ha realizado el siguiente gráfico:



2.4 Estructura de la NIIF 15

Fuente: Elaboración propia

2.3 ÁMBITO DE APLICACIÓN

Esta Norma es aplicable a todos los contratos con clientes salvo aquellos que estén dentro del alcance de otras NIIF, como arrendamientos (NIC 17, no obstante hay que tener en cuenta que esta NIIF 17 relativa a los arrendamientos ha sido recientemente sustituida por la nueva Norma NIIF 16), contratos de seguros (NIIF 4), instrumentos financieros y otro derechos u obligaciones contractuales (NIIF 19, NIIF 10, NIIF 11, NIC 27 y NIC 28).

Por otra parte la NIIF 15 especifica que no es de aplicación a los intercambios no monetarios entre entidades en la misma línea de negocios hechos para facilitar ventas a clientes o clientes potenciales.

En el caso de que un contrato incluya múltiples obligaciones y de que algunos de ellos se hallen dentro del alcance de otras NIIF, se aplica los requisitos de separación y valoración inicial de estas Normas salvo que no existan estos requisitos por lo que se aplicará la NIIF 15.

Por otra parte, la NIIF 15 indica que las transferencias de activos que no correspondan a las actividades ordinarias de la entidad, por ejemplo de un inmovilizado, estarán sujetas a los requisitos de registro y valoración de esta nueva Norma.

2.4 COMPARATIVA CON LA NORMA Nº 14 DE REGISTRO Y VALORACIÓN DEL PGC.

Como hemos indicado en nuestra introducción vamos a comparar la NIIF 15 con la Norma de Registro y Valoración 14 del Plan General de Contabilidad (Norma RV 14) relativa a los Ingresos por ventas y prestación de servicios.

Con lo que respecta al cuerpo fundamental de la Norma, la estructura de ambas es completamente distinta. Como hemos visto anteriormente, la NIIF 15 regula de forma conjunta los ingresos por venta de bienes o prestación de servicios sin hacer ninguna distinción, mientras que la Norma RV 14 trata de forma conjunta los ingresos por venta de bienes y prestación de servicio sólo en lo que denominamos los aspectos comunes, entre ellos la valoración, sin embargo en el reconocimiento hace una separación de éstos.

En un segundo aspecto nos interesa resaltar el tratamiento que ambas Normas realizan de las permutas de bienes o servicios por operaciones de tráfico, de similar naturaleza y valor. La Norma RV 14 determina que este tipo de operaciones no generan ingreso, por la misma razón, la NIIF 15 determina que no está dentro de su aplicación al no generar ingreso. En este sentido consideramos interesante destacar la respuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) a la Consulta N° 3 del BOICAC 96/diciembre 2013 “sobre el tratamiento contable de un contrato de intercambio de gas entre comercializadoras del sector”. En este aspecto, el ICAC establece que no se debe reconocer un ingreso, sino que se debe reconocer la oportuna variación de existencias (valorada a valor razonable).

-Para la compra del gas, el asiento contable sería:

Variación de existencias a Proveedores
----- x -----

-Por el contrario, para la venta del mismo:

Proveedores a Variación de existencias
----- x -----

CAPÍTULO 3

IDENTIFICACIÓN DEL CONTRATO Y DE LA OBLIGACIÓN DE DESEMPEÑO

En este capítulo vamos a analizar la etapa 1 (Identificación del contrato con cliente) y etapa 2 (Identificación de las obligaciones de desempeño en el contrato) del modelo de reconocimiento de ingresos.

Antes de profundizar en estos apartados vamos a exponer brevemente tres conceptos claves para una mejor comprensión de los mismos, los cuales se encuentran recogidos en el Apéndice A de la NIIF 15: contrato, cliente y obligación de desempeño.

¿Qué es un contrato? Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles, puede ser escrito, oral o estar implícito en las prácticas tradicionales del negocio de una empresa. Las prácticas y procesos para establecer contratos con clientes varían entre jurisdicciones legales, sectores industriales, entidades y dentro de la misma.

Algunos contratos con clientes pueden no tener una duración fija y pueden rescindirse o modificarse por una de las partes en cualquier momento. Otros contratos pueden renovarse automáticamente de una forma periódica que esté especificada en el contrato. La empresa aplicará esta Norma a la duración del contrato durante la cual las partes del contrato tienen derechos y obligaciones presentes exigibles.

¿Qué se entiende por cliente? Es aquel que contrata con la empresa la obtención de bienes o servicios como resultado de las actividades ordinarias de la entidad a cambio de una contraprestación.

¿Qué se entiende por obligación de desempeño? Es un compromiso en un contrato con un cliente para transferir un bien o servicio distinto o una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente los mismos y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.

Una vez expuesto estos términos, comenzaremos con el estudio de la identificación, combinación y modificación del contrato, para pasar en el segundo apartado al estudio de las obligaciones de desempeño.

3.1 IDENTIFICACION, COMBINACIÓN Y MODIFICACIÓN DEL CONTRATO

Los Consejos del FASB Y IASB, decidieron que este modelo de reconocimiento de ingresos se aplicaría a cada contrato de forma individual cuando se cumplan con los siguientes requisitos (párrafo 9 de la NIIF y FC 67 de las bases de conclusiones):

- Las partes del contrato han aprobado el mismo y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones.
- La empresa pueda identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios transferidos.
- La empresa pueda identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios transferidos.
- El contrato tiene fundamento comercial.
- Es probable que la empresa recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente. Para ello, considerará solo la capacidad del cliente y la intención que tenga de pagar la contraprestación a su vencimiento.

Por tanto el contrato representa un compromiso, el cual consta de dos partes: el compromiso por parte de la empresa de entregar los bienes y servicios y el compromiso del cliente de efectuar el pago. Como señala Barroso 2014 (pág. 12) si no existe un compromiso de pago por el cliente no se debe reconocer ningún ingreso.

Una vez que se cumplen las condiciones, el contrato queda dentro del ámbito de aplicación de la NIIF 15 y habrá que informar sobre el mismo aunque esté pendiente de ejecutar.

Un contrato no existe si cada parte del contrato tiene el derecho, exigible unilateralmente, de cancelarlo cuando está totalmente sin ejecutar, sin compensar a la otra parte o partes. Un contrato está totalmente sin ejecutar si se cumplen los dos criterios siguientes: la empresa no ha transferido todavía ningún bien o servicio al cliente y no haya recibido así como no tenga derecho a recibir contraprestación alguna a cambio de los bienes o servicios comprometidos.

Ahora bien, si el contrato con un cliente no cumple con estos requisitos en el momento inicial, se debe evaluar si se cumplen con posterioridad.

Si las condiciones no se cumplen en el momento inicial y la empresa recibe la oportuna contraprestación debe reconocer un pasivo por el importe recibido. No obstante, este importe se puede reconocer como ingresos cuando se cumpla con estas condiciones:

- no existan obligaciones pendientes de transferir bienes o servicios al clientes y toda, o sustancialmente toda, la contraprestación prometida por el cliente se ha recibido por la empresa y es no reembolsable

-se ha cancelado el contrato y la contraprestación recibida del cliente es no reembolsable.

Esta Norma especifica la contabilización requerida por un contrato individual, sin embargo, esto podría dar lugar a una serie de dificultades en la práctica, ya que la mayoría de las empresas tienen un gran número de contratos similares y aplicar el modelo por separado para cada contrato podría ser costoso. Por este motivo, los Consejos decidieron incluir una solución práctica en la Norma denominada “enfoque de cartera” en el párr. 4 de la NIIF 15 para dar solución a estas dificultades. No obstante, los consejos reconocieron que una empresa necesitaría aplicar el juicio para seleccionar el tamaño y composición de la cartera de forma que la aplicación del modelo de reconocimiento no diferiría de su aplicación a contratos individuales u obligaciones de desempeño en esa cartera.

Por ejemplo, las empresas en el sector industrial de las telecomunicaciones explicaron que la implementación de sistemas de contabilización para determinar el precio de venta independiente para los bienes o servicios comprometidos en cada contrato y, sucesivamente, asignar el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño identificadas en ese contrato sería complejo y costoso (base de conclusiones FC 69 y 70).

“La empresa Secol S.L es una inmobiliaria de chalets de lujo, la cual realiza un contrato con un cliente para la venta de un chalet por 1 millón de euros. Cobra un depósito no reembolsable de 25.000 euros al comienzo del contrato y acuerda una financiación a largo plazo del 97.5 % restante de la contraprestación acordada durante 5 años. El acuerdo de financiación se lleva a cabo sin garantías inmobiliarias lo que significa que si el cliente incumple, Secol S.L puede recuperar la propiedad del inmueble, pero no puede exigir contraprestaciones adicionales del cliente, incluso si la garantía colateral no cubre el valor total del importe debido. El contrato se realiza por escrito comprometiéndose a cumplir con sus respectivas obligaciones. No existen dificultades de que la empresa cobre la contraprestación a que tiene derecho a cambio de la transferencia del chalet ya que el cliente tiene alto poder adquisitivo y tiene múltiples propiedades con las que podría hacer frente al pago del importe del contrato.

Vamos a proceder a analizar cada uno de los requisitos del párrafo 9 de la NIIF 15 para ver si la empresa deberá de contabilizar un contrato, los cuales son los siguientes:

- 1. Las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones. En este caso el contrato se ha realizado por escrito y ambas partes se comprometen al cumplimiento de sus obligaciones.*
- 2. La empresa puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir. Se identifica claramente el derecho del cliente de recibir el chalet.*
- 3. La empresa puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir. Se identifica las condiciones de pago que la empresa impone las cuales son las siguientes “la venta de un chalet por 1 millón de euros, pagando un depósito no reembolsable de 25.000 euros al comienzo del contrato y acuerda una financiación a largo plazo del 97.5 % restante de la contraprestación acordada durante 5 años.*
- 4. El contrato tiene fundamento comercial, es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato.*
- 5. Es probable que la empresa recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente. Este requisito también se cumple ya que “no existe dificultades de que la empresa cobre la contraprestación a que tiene derecho a cambio de la transferencia del chalet ya que el cliente tiene alto poder adquisitivo y tiene múltiples propiedades con las que podría hacer frente para la devolución del importe del contrato”.*

Puesto que se cumplen los criterios del párrafo 9 de la NIIF 15, la empresa deberá contabilizar un contrato con el cliente y por lo que quedará dentro del alcance de esta Norma”.

Pero ¿Qué ocurriría si no resulta probable el cobro?

La probabilidad de cobro es uno de los requisitos del párrafo 9 de la NIIF, por lo que al no cumplirse el mismo, la empresa seguirá contabilizando el depósito inicial, así como cualquier pago futuro del principal e intereses, como un pasivo por depósito, hasta el momento en que concluya que se cumplen con los criterios del párrafo que estamos abordando.

3.1 Ejemplo sobre la identificación del contrato

Fuente: Elaboración propia a partir de los Ejemplos Ilustrativos NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes De Contratos con Clientes

Una vez establecidas las condiciones que deben cumplir los contratos, la NIIF 15 se refiere a dos aspectos adicionales relacionados con los mismos: la combinación y la modificación de los contratos.

Con respecto a la combinación del contrato, los Consejos determinaron que para que dos o más contratos se combinen, es necesario que sean del mismo cliente, salvo

excepciones como por ejemplo aquellos contratos en los que las partes están relacionadas, siempre y cuando existan interdependencias entre los mismos.

Por tanto, una empresa combinará dos o más contratos realizados aproximadamente en el mismo tiempo, con el mismo cliente o con partes relacionadas con el cliente y contabilizará los contratos como uno único si se cumplen uno más de estos requisitos (pár. 17 de la NIIF 15):

- Los contratos se negocien como un paquete con un único objetivo comercial.
- El importe de la contraprestación a pagar en un contrato depende del precio o desempeño del otro contrato.
- Los bienes o servicios comprometidos en los contratos son una obligación de desempeño única de acuerdo con el concepto de una obligación de desempeño que veremos a continuación.

Supongamos que junto con la negociación del contrato sobre la venta del chalet, Secol ha acordado con el cliente un contrato adicional consistente en el diseño y montaje del jardín, el cual queda incluido en el millón de euros indicado anteriormente.

Por tanto, estamos ante una combinación de contratos, ya que está referido al mismo cliente y ambos contratos están interrelacionados por lo que al aplicar el modelo de reconocimiento de ingresos conforme a la NIIF 15 se trataría como un único contrato.

3.2 Ejemplo de combinación de contratos

Fuente: Elaboración propia

Por último, sobre las modificaciones del contrato, los Consejos observaron que la regulación anterior a la NIIF 15 sobre el tratamiento contable de los ingresos no incluía un marco general para tratar la contabilización de estas modificaciones del contrato. Por ello decidieron abordar esta problemática que ha quedado regulada en los párr. 18-21 de la NIIF 15.

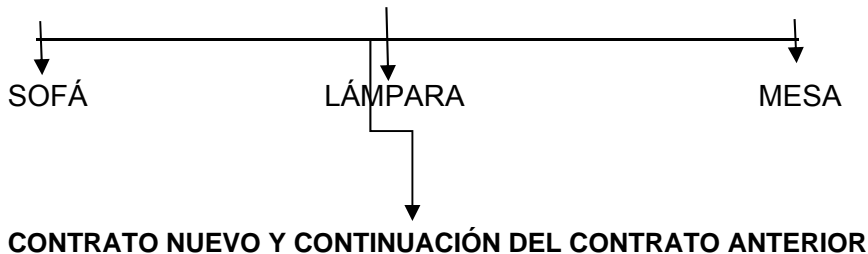
Se entiende por modificación de un contrato: un ajuste en el alcance, en el precio o en ambos aspectos a la vez que se aprueba por las partes, creando nuevos derechos y obligaciones exigibles en el contrato, o bien cambios en los existentes. La modificación de un contrato podría aprobarse por escrito, por acuerdo oral o de forma implícita por las prácticas tradicionales del negocio. Ésta existe aunque las partes tengan una disputa sobre el alcance, el precio o sobre ambos, hayan aprobado un cambio en el alcance del contrato pero no hayan determinado todavía el correspondiente cambio en el precio. Sin embargo, si las partes del contrato no han aprobado la modificación, la empresa continuará aplicando esta Norma al contrato existente hasta que la modificación sea aprobada.

Aunque consideremos términos que explicaremos posteriormente, la NIIF 15 establece dos formas de contabilizar la modificación de un contrato: una de forma prospectiva y otra que denominan “acumulada” que supone realizar ajustes al alza o a la baja en los ingresos que se hayan podido reconocer previamente.

¿Cuándo se hacen de forma prospectiva? En estos dos casos:

- el alcance del contrato se incrementa debido a la incorporación de bienes o servicios que son distintos y el precio del contrato se incrementa por un importe que refleja los precios de venta independientes de estos bienes o servicios prometidos adicionales, y cualquier ajuste apropiado a ese precio para reflejar las circunstancias de un contrato específico.

Por ejemplo una empresa de muebles se compromete a dar dos bienes (un sofá y una mesa) uno al inicio del contrato y otro a los 6 meses, sin embargo a los 2 meses se incorpora un nuevo bien (una lámpara) cuyo precio es el del mercado, por lo que el alcance del contrato se incrementa debido a la incorporación de este nuevo bien. En este caso, la empresa contabiliza un contrato nuevo y sigue contabilizando el contrato anterior según los términos iniciales.



3.3 Ejemplo de un contrato nuevo y continuación del contrato anterior

Fuente: Elaboración propia

- Si los bienes o servicios pendientes son distintos de los transferidos en la fecha de su modificación o con anterioridad a un precio que no es el del mercado.

En este caso, sería el mismo ejemplo anterior, lo que se diferencia es que el precio de la lámpara sería por debajo del precio del mercado. Por lo que en este caso, se llevaría a cabo una modificación del contrato, quedando rescindido el contrato anterior y surgiendo un nuevo contrato consistente en la entrega de una lámpara y una mesa.



3.4 Ejemplo de una modificación del contrato

Fuente: Elaboración propia

¿Cuándo se realiza de forma “acumulada” ya sean ajustes a la baja o a la alza?

Esto será así cuando los bienes o servicios pendientes no son distintos y, por ello, forman parte de una obligación de desempeño única que se satisface parcialmente a la fecha de la modificación del contrato. Siguiendo con el ejemplo anterior relativo al contrato realizado por la empresa consistente en la venta del chalet así como el diseño y montaje del jardín, como veremos posteriormente:

- El montaje y el diseño constituye una única obligación de desempeño.
- Así mismo, consideremos que atendiendo a los criterios para asignar el precio de la transacción (1.000.000 de euros) que veremos posteriormente, se ha

asignado al diseño y montaje del jardín 180.000 euros, siendo los costes estimados al inicio del contrato 100.000 euros.

- Por último, atendiendo a los criterios de satisfacción de las obligaciones de desempeño, consideremos que Secol va a reconocer el ingreso en función de los costes incurridos.

Por tanto, dicho esto, planteamos la siguiente modificación:

Consideremos que el contrato se realiza el 1 de diciembre de 2015 suponiendo que al cierre del ejercicio 2015 se ha incurrido en unos costes cuyo por valor es de 20.000 euros (supone un 20 % del coste), por lo que el reconocimiento del ingreso sería del 20 %, es decir: (20 %-> 180.000 = 36.000 euros).

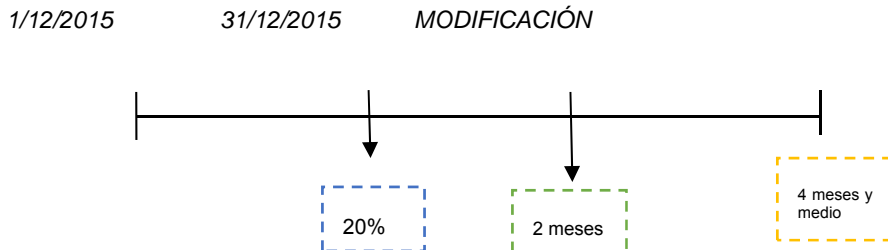
Sin embargo, a los 2 meses se produce una modificación del contrato, al solicitar el cliente la construcción de una piscina con peces de colores que no estaba prevista inicialmente, lo que provoca un aumento del coste y precio del contrato. El nuevo coste sería 110.000 euros y el nuevo precio asignable al jardín sería de 190.000 euros. Esta modificación provoca una modificación en igual medida en el reconocimiento del ingreso, el cual sería el siguiente:

El coste reconocido es de 20.000 por lo que representa el 18.18 % de los costes totales finales una vez realizada la modificación del contrato.

$$20.000 / 110.000 = 18.18 \%$$

Por tanto el nuevo porcentaje de aplicación para el reconocimiento del ingreso sería el **18.18 %** sobre el precio (190.000), lo que hace un total de: 34.545 euros.

La empresa previamente había reconocido un ingreso por valor de 36.000, debido a esta modificación el reconocimiento del ingreso debe de ser 34.545, por lo que la empresa deberá de realizar un ajuste a la baja por la diferencia (**36.000-34.545= 1.455 euros**).



Derivado de esta modificación del contrato, la empresa debe de reconocer un 18.18% del ingreso, en vez de un 20 %, es decir: 34.545 en vez de 36.000 euros.

Esta modificación del importe del ingreso se registra en la fecha de la modificación, como se indica en el gráfico a fecha del 31/02/2016, por lo que afecta en definitiva a los ingresos reconocidos de 2016 puesto que no se trata de la corrección de un error ni un cambio de criterio contable.

3.5 Ejemplo de modificación del contrato

Fuente: Elaboración propia

3.2 OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO

La identificación de las obligaciones de desempeño en el contrato constituye la etapa 2 del proceso de reconocimiento de ingresos. Aunque el concepto de una obligación de desempeño está implícito en las Normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias, el término "obligación de desempeño" no había sido definido con anterioridad. El objetivo de los Consejos al desarrollar la definición de una obligación de desempeño era asegurar que las empresas identifiquen apropiadamente **la unidad de registro para la aplicación del modelo del reconocimiento del ingreso.**

Antes de la identificación de las obligaciones de desempeño en un contrato con un cliente, es necesario identificar todos los bienes o servicios comprometidos implícita o explícitamente en el contrato. Para ello la NIIF 15 proporciona ejemplos de los tipos de compromisos que pueden representar bienes o servicios para el cliente.

Cabe destacar que se establece expresamente como ejemplos de bienes o servicios comprometidos en el contrato tales como los siguientes:

- La provisión de un servicio consistente en permanecer disponible o de hacer que bienes o servicios estén disponibles. *Por ejemplo el servicio prestado por una empresa de seguridad mediante alarma.*

- La concesión de derechos a bienes o servicios a ser proporcionados en el futuro también representan bienes o servicios comprometidos. *Por ejemplo, los bienes o servicios adicionales que se comprometen en los programas de fidelización.*

Por otro lado, deja claro la Norma, que la empresa no debe identificar como obligación de desempeño aquella obligación que no transfiera bienes o servicios al cliente, ya que incluirlo como tal sería incongruente con el principio fundamental de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias porque no dan lugar a una transferencia de bienes o servicios al cliente. *Por ejemplo, un contrato sobre la instalación de una alarma que requiera un costo de 1.000 euros para la puesta en marcha del mismo.*

Es necesario identificar cuándo los compromisos representan obligaciones de desempeño, ya que los contratos con clientes pueden incluir muchos compromisos. Por tanto la finalidad es buscar un patrón de reconocimiento a través de un concepto con requerimientos más claros que se denomina “obligación de desempeño” que represente fielmente la transferencia de bienes o servicios al cliente.

Para desarrollar estos requerimientos, los consejos observaron que en muchos contratos, la identificación de los bienes o servicios que la empresa debería contabilizar por separado es sencillo, por lo que desarrollaron un principio denominado **principio de un bien o servicio distinto** para identificar las obligaciones de desempeño que separa los bienes o servicios comprometidos de forma relevante cuando se aplica a lo largo de los diversos sectores industriales y transacciones dentro del alcance de la NIIF 15. En su párrafo 27 explica que un bien o servicio que se compromete con un cliente es distinto si se cumplen los dos criterios siguientes:

- a) “el cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos que están ya disponibles para él (es decir, el bien o servicio puede ser distinto)”

- b) “el compromiso de la entidad de transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato (es decir, el bien o servicio es distinto en el contexto del contrato)”.

Las deliberaciones de los consejos sobre esos criterios (Bases de Conclusiones: FC 97-FC112) son las siguientes:

A) Capaz de ser distinto

Los consejos decidieron que un bien o servicio debe poseer algunas características mínimas especificadas para contabilizarse por separado para evitar que el contrato se desagregue de forma excesiva. Específicamente, el bien o servicio debe ser capaz de proporcionar un beneficio al cliente por sí mismo o junto con otros recursos que ya están disponibles para el cliente. La Norma indica en su párrafo 28 que existen varios factores que pueden proporcionar evidencia de que el cliente puede beneficiarse de un bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos ya disponibles. *Por ejemplo, el hecho de que la empresa venda con regularidad un bien o servicio por separado*

indicaría que un cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o con otros recursos ya disponibles.

B) Distinto dentro del contexto del contrato

En algunos casos, aun cuando los bienes o servicios individuales comprometidos como un paquete de bienes o servicios pudieran ser capaces de ser distintos, dichos bienes o servicios no se deben contabilizar por separado porque no darían lugar a una representación fiel del desempeño de la entidad en ese contrato. Por consiguiente, los consejos decidieron que al identificar si los bienes o servicios son distintos, la empresa debería considerar no sólo las características de un bien o servicio individual sino también si el compromiso de transferir el bien o servicio es identificable por separado dentro del contrato.

Los factores señalados en el párrafo 29 de la Norma, ayuda a determinar si el bien o servicio es distinto dentro de un mismo contrato de acuerdo con el párrafo 27(b) los cuales son los siguientes:

a) Servicio de integración significativo

Cuando la empresa proporciona un servicio de integración de los diferentes bienes o servicios comprometidos en un producto final que ha contratado el cliente, *por ejemplo la construcción de un Hospital*. En este caso el riesgo de transferir bienes o servicios individuales es inseparable, porque una parte sustancial del compromiso de la empresa con el cliente es asegurar que los bienes o servicios individuales se incorporen al producto combinado. Por ello, los bienes o servicios individuales son insumos para producir un producto único.

b) Modificación o personalización significativas

En algunos sectores industriales, el concepto de riesgos inseparables se ilustra más claramente evaluando si un bien o servicio modifica o personaliza de forma significativa otro bien o servicio del contrato. *Por ejemplo, el servicio de instalación que provoca la adaptación y personalización del bien al cliente.*

c) Altamente dependiente o altamente interrelacionado

Los bienes o servicios individuales del contrato pueden aún no ser identificables por separado del resto de bienes o servicios comprometidos en el contrato porque sean altamente dependientes de otros bienes o servicios comprometidos en el contrato o altamente interrelacionados con éstos, de tal forma que el cliente no podría optar por comprar un bien o servicio sin afectar de forma significativa a los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato. Por ello, aunque cada compromiso puede tener beneficios en sí mismo, dentro del contexto del contrato, no son identificables por separado. Esto es porque la empresa determina que cada compromiso es altamente dependiente del resto de compromisos del contrato y altamente interrelacionado con ellos.

Para una mayor comprensión sobre la identificación de las obligaciones de desempeño, vamos a seguir con el ejemplo de Secol S.L identificando las múltiples obligaciones que existen. En principio estaríamos ante tres obligaciones de desempeño:

- Una obligación de desempeño derivada de la venta del chalet.
- Una obligación de desempeño constituida por el diseño del jardín.
- Una obligación de desempeño formada por el montaje del jardín.

Supongamos, que de acuerdo con el contrato, el diseño del jardín se hace a medida que se va realizando el montaje del mismo, por lo que estarían íntimamente relacionados. De acuerdo con lo que acabamos de señalar, estaríamos ante una única

obligación de desempeño, conforme al párrafo 29 apartado c de la Norma. Así pues el contrato estaría formado por dos obligaciones de desempeño:

- una formada por la venta del chalet
- otra formada por el diseño y montaje del jardín.

Consideremos que adicionalmente, existen otros servicios contratados con la empresa por el cliente, por ejemplo:

- La venta e instalación de un equipo de climatización en el chalet. Este contrato estaría compuesto por dos obligaciones de desempeño: una obligación para la entrega del equipo y otra obligación para la instalación del mismo, conforme el párrafo 29.b de la NIIF 15.
- La venta del abono de plantas para el jardín, con un vale de descuento para los próximos 6 meses. En este caso la empresa contabilizará el compromiso de proporcionar el descuento añadido como una obligación de desempeño en el contrato por la venta de estos abonos.

Por otra parte, destacar que los Consejos establecieron una solución práctica para identificar las obligaciones de desempeño en los casos de contratos consistentes en la prestación de servicios similares cuyas obligaciones de desempeño son satisfechas a lo largo del tiempo de acuerdo con la Norma. Por ejemplo, el servicio de limpieza contrato semanalmente durante un año.

En resumen, la identificación de las obligaciones de desempeño implica seguir los siguientes pasos:

1. Analizar los bienes y servicios comprometido en el contrato. Como hemos señalado anteriormente se debe tratar no solo los bienes o servicios comprometidos de forma explícita sino también de forma implícita.
2. Determinar si los bienes o servicios comprometidos son distintos. Para ello el bien o servicio debe cumplir las condiciones del párrafo 27 que hemos analizado anteriormente.
3. También hay que tener en cuenta el caso de bienes y servicios que son distintos sustancialmente pero que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente. Estos se pueden tratar como una obligación de desempeño única que se satisface a lo largo del tiempo.

3.3 COMPARATIVA CON LA NORMA Nº 14 DE REGISTRO Y VALORACIÓN DEL PGC

Al plantear la comparación entre lo estudiado en este capítulo y el contenido de la Norma RV 14, se observan importantes diferencias.

De hecho, ni la Norma RV 14 ni la NIC 18 en la que se inspira, definen en ningún momento las características que debe de tener un contrato para que a partir del mismo se puedan generar ingresos de actividades ordinarias. Aunque si es cierto que la Norma RV 14 especifica la probabilidad de cobro como requisito que debe de tener un contrato para que se pueda reconocer el oportuno ingreso, ya sea derivado de ventas de bienes o de prestación de servicios: “es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción”. Sin embargo, la NIIF 15 sí establece estas características detalladas en su párr. 9 así como en el FC 67 de las bases de conclusiones

Por otro lado, ni la Norma RV 14 ni la anterior Norma del IASB definen el concepto de obligación de desempeño, desarrollado y concretado en la NIIF 15. Es importante señalar que mediante este concepto la NIIF 15 está abordando la problemática sobre acuerdos de ventas múltiples, donde la única referencia relacionada con esta

problemática en la Norma RV 14 indica “con el fin de contabilizar los ingresos atendiendo al fondo económico de las operaciones, puede ocurrir que los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios anexos; a la inversa, transacciones diferentes pero ligadas entre sí se tratarán contablemente de forma conjunta”

No obstante, a pesar del desarrollo que hace la NIIF 15 sobre el concepto de obligación de desempeño siempre será necesario la aplicación del juicio profesional de la empresa al aplicarlo a su realidad concreta. Es importante también tener en cuenta que en el documento de “Aclaraciones a la Norma” se ve que este concepto ha sido uno de los que ha necesitado más explicaciones adicionales.

CAPÍTULO 4

VALORACIÓN

Una vez explicado en el capítulo anterior las etapas relativas a la identificación del contrato y las obligaciones de desempeño, dedicamos este capítulo a explicar la valoración del ingreso (etapas 3 y 4 del modelo).

A medida que una obligación de desempeño se satisface, la empresa reconocerá como ingresos de actividades ordinarias el importe del precio de la transacción que se asigna a la misma. Para ello, los consejos decidieron que la empresa debería medir los ingresos de actividades ordinarias sobre la base de un enfoque del precio de la transacción asignado a cada obligación de desempeño.

La aplicación de este enfoque generalmente requiere que la empresa siga tres pasos:

- (a) determinar el precio de la transacción para el contrato
- (b) asignar el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño
- (c) reconocer el ingreso de actividades ordinarias por el importe asignado a la obligación de desempeño satisfecha.

En este capítulo explicamos la determinación del precio de la transacción y la, asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño. Asimismo también haremos referencia a la problemática de los cambios en el precio de la transacción. El reconocimiento del ingreso constituye la última etapa del modelo, y a ello dedicamos el siguiente capítulo de nuestro trabajo.

4.1 DETERMINACIÓN DEL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN

La NIIF 15 (párr. 47), define el precio de la transacción como: “el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros” (*por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas*).

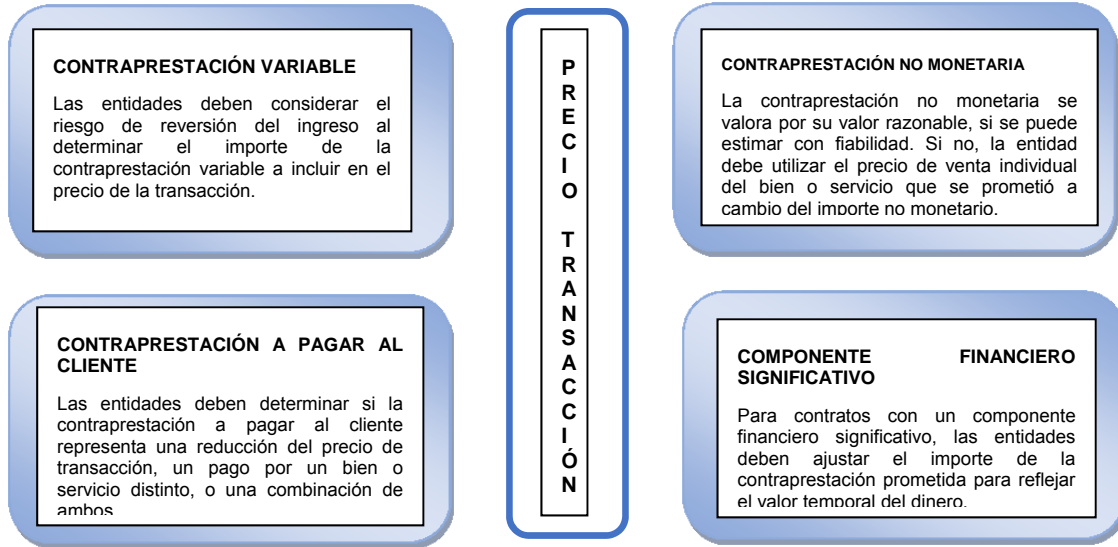
Asimismo, como se indica en los Fundamentos de Conclusiones (FC 186), el precio de la transacción debe incluir solo aquellos importes a los que la empresa tenga derecho a cobrar, por tanto no se incluyen las estimaciones de la contraprestación del ejercicio futuro de opciones por bienes o servicios adicionales o por órdenes de cambio futuras. Hasta que el cliente ejerza la opción o acuerde el cambio de la orden, la empresa no tiene derecho a la contraprestación. La contraprestación que se compromete en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables, o ambos.

La naturaleza, calendario e importe de la contraprestación a que se ha comprometido el cliente afecta a la estimación del precio de la transacción. Al determinar el precio de la transacción, una entidad considerará los efectos de todos los siguientes aspectos que veremos a continuación con más detenimiento (párr.48 de la Norma):

- (a y b) contraprestación variable (párr. 50 a 55 y 59) y limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable (párr. 56 a 58)
- (c) existencia de un componente de financiación significativo en el contrato (párr. 60 a 65)
- (d) contraprestaciones distintas al efectivo (párr. 66 a 69)

(e) contraprestación por pagos a realizar al cliente (párr. 70 a 72).

A efectos de determinar el precio de la transacción, la empresa asumirá que los bienes o servicios se transferirán al cliente según el compromiso y de acuerdo con el contrato existente y que el contrato no se cancelará, renovará o modificará. En los siguientes esquemas presentamos un resumen de esta problemática:



4.1 Esquema sobre el precio de la transacción

Fuente: elaboración propia a partir de First Impressions: Ingresos de contratos con clientes (Junio de 2014) kpmg.com/ifrs

4.1.1 Contraprestación variable y limitaciones de las estimaciones de la misma.

En su párr. 50, la NIIF 15 establece que puede suceder el caso de que el contrato constituya un importe variable, ya sea el importe total de la contraprestación prometida o sólo a una parte de la misma. Dicho importe variable puede tomar las siguientes formas: descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, reducciones de precio, incentivos, primas de desempeño, penalizaciones u otros elementos similares. Asimismo, la contraprestación variable puede suceder cuando el derecho a recibir la contraprestación depende de que ocurra o no en un suceso futuro.

Por tanto vamos a estudiar las circunstancias que determinan que estamos ante una contraprestación variable:

-El cliente espera que la entidad modifique el precio ya sea mediante descuento, devolución, reembolso o crédito, por lo que provocara un variación de la contraprestación ya sea a la baja (descuento) o a la alza (crédito).

-Otros hechos y circunstancias indican que la intención de la empresa, al realizar el contrato con el cliente, es la de ofrecerle una reducción del precio.

Para determinar el importe de la contraprestación variable la empresa puede tener en cuenta el valor esperado o el importe más probable.

¿Qué se entiende por valor esperado? Es la suma de los importes ponderados según su probabilidad en un rango de importes de contraprestación posibles. Puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si la empresa tiene un gran número de contratos con características similares.

¿Qué se entiende por el importe más probable? Es el importe individual más probable del contrato, pudiendo ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si el contrato tiene solo dos desenlaces posibles, por ejemplo si la empresa logra una prima de desempeño o no la logra.

Por tanto, ante las contraprestaciones parciales o totales que la empresa espera reembolsar, reconocerá un pasivo cuyo importe es referente al importe de la contraprestación recibida o por recibir a la cual no espera tener derecho. No obstante, tanto el pasivo por reembolso, como la estimación realizada del precio de la transacción, se actualizará al final de cada periodo de presentación para tener en cuenta los diversos cambios que se hayan podido originar.

Para una mejor comprensión sobre la estimación de la contraprestación variable, se ha realizado el siguiente ejemplo, utilizando el valor esperado y el importe más probable.

La empresa Martínez, es una cooperativa que se encarga de la elaboración y la comercialización del aceite. Esta empresa ha realizado un contrato con un cliente el 01/01/2016, en el cual se compromete a la venta de 1.000 litros de aceite por un valor de 1.581, 82 euros, acordando dos pagos:

El primer pago, es un importe fijo por 1.000 euros el 01/01/2016.

El segundo pago va a depender de la evolución del precio de la aceituna del primer trimestre de 2016, realizando el pago el 01/03/2016 que dependerá del siguiente modo:

- Precio mayor a 1 euro por kilo/ aceituna (800 euros cuya probabilidad es 38%).
- Precio menor a 1 euro por kilo/aceituna (500 euros cuya probabilidad es del 62%).

Asimismo, concede un descuento del 2% si el volumen de venta realizado por la empresa en el último trimestre supera los 2.500 euros (cuya probabilidad es del 75%).

Por tanto, a 01/01/2016 la empresa tiene que determinar el importe del contrato, es decir el importe de la contraprestación a la que tiene derecho. Para la valoración del ingreso, utilizará el valor esperado del importe variable (segundo pago, calculando una media de los resultados posibles, ponderados según su probabilidad: $(800 \cdot 0.38 + 500 \cdot 0.62) = 614$ euros.

Sin embargo, con respecto al descuento, no se realiza cálculo alguno, ya que no hay tramos sobre los que aplicar la estimación para el precio de la transacción, ya que existe una opción única correspondiente al volumen de venta realizado por la empresa cuya probabilidad es el 75%.

Por otro lado, en función del importe más probable, se tendrá en cuenta el que tenga mayor probabilidad, en este caso en función del segundo pago corresponde a que el precio del kilo de aceituna sea menor a 1 euro, cuya probabilidad es del 62%.

Por tanto, el importe estimado formará parte del precio de la transacción y afectará en el importe de los ingresos reconocidos en un determinado periodo, el cual sería:

- Primer pago:	1.000 euros
- Segundo pago:	614 euros
TOTAL	1.614 euros

Basándonos en la probabilidad del 75% de que se realice el descuento del 2%:

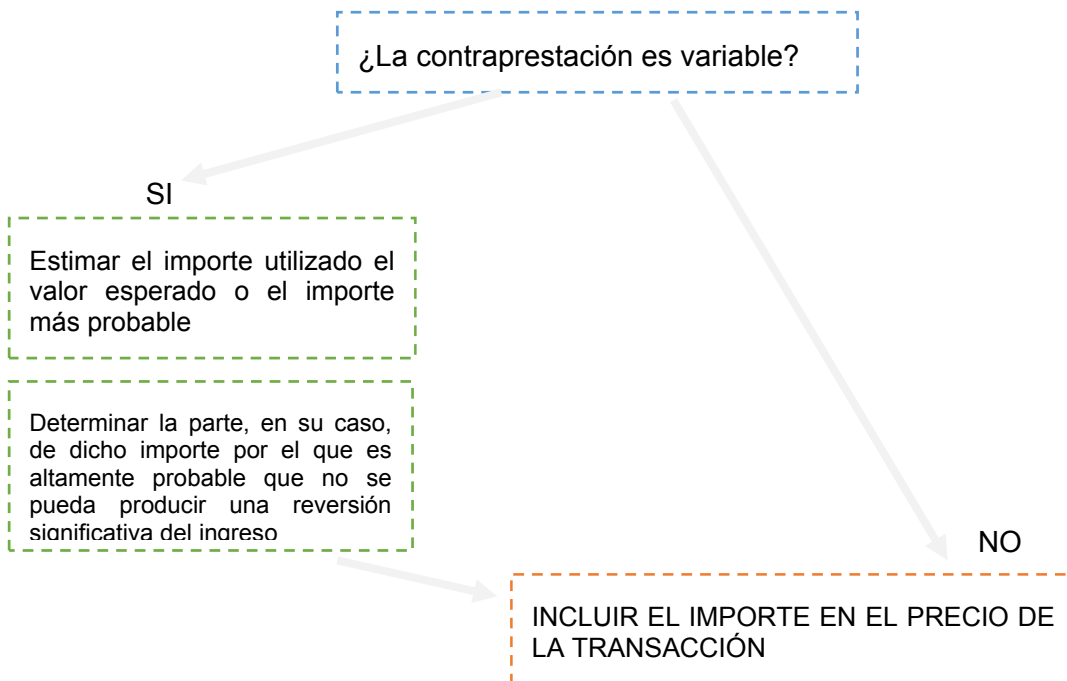
TOTAL	1.614 euros
- Descuento (2%)	32.28 euros
TOTAL	1.581, 82 euros

Fuente: Elaboración propia

Para evitar que se produzcan ajustes ya sea al alza o a la baja, entre el importe reconocido y el importe finalmente realizado, la NIIF 15 establece una limitación en el importe de la contraprestación variable estimada que formará parte del precio de la transacción: “la empresa incluirá en el precio de la transacción todo o parte del importe de la contraprestación variable estimada de acuerdo con el párrafo 53 sólo en la medida en que sea altamente probable que no ocurra una reversión significativa del importe del ingreso de actividades ordinarias acumulado reconocido cuando posteriormente se resuelva la incertidumbre sobre la contraprestación variable”. Conforme al párr. 57 de la Norma, se establecen una serie de factores que podrían incrementar ésta probabilidad, los cuales son los siguientes:

- (a) El importe de la contraprestación es altamente sensible a factores que están fuera de la influencia de la entidad.
- (b) La incertidumbre sobre el importe de la contraprestación no se espera que se resuelva durante un largo periodo de tiempo.
- (c) La experiencia de la empresa u otra evidencia con tipos similares de contratos es limitada, o esa experiencia tiene un valor predictivo limitado.
- (d) La empresa tiene por práctica ofrecer un amplio rango de reducciones de precios o cambiar los términos y condiciones de pago de contratos similares en circunstancias parecidas.
- (e) El contrato tiene un gran número y amplio rango de importes de contraprestación posibles.

Para concluir con la determinación de la contraprestación variable, se ha realizado el siguiente gráfico para una mayor comprensión de la misma:



4.3 Determinación de la contraprestación variable

Fuente: elaboración propia a partir de First Impressions: Ingresos de contratos con clientes (Junio de 2014) kpmg.com/ifrs.

4.1.2 Existencia de un componente de financiación significativo en el contrato

De acuerdo con la NIIF 15, el ingreso se debe de reconocer por un importe que refleje el precio que se hubiera establecido si el cliente hubiese pagado al contado, es decir si se realiza en el momento en el que se obtiene el control de los bienes y servicios comprometidos. Esto da lugar a un ajuste en el precio de la transacción cuando el contrato contenga un componente de financiación significativo conforme a los párr. 60 a 65 de la Norma.

Por ello, la empresa ajustará a valor actual el importe comprometido de la contraprestación a través de una tasa de descuento que refleje la transacción de financiación separada entre la empresa y el cliente al comienzo del contrato. Para su determinación, deberá de tener toda la información necesaria para que pueda

determinarla adecuadamente. Así pues, la Norma establece que después del inicio del contrato no será necesario que actualice la tasa de descuento por aquellas variaciones en las tasas de interés u otras circunstancias que pudieran suceder.

Por tanto, cuando la empresa firma un contrato con un cliente y éste posee un componente de financiación significativo, el contrato presentará de forma separada los ingresos o gastos por intereses de la financiación, de los ingresos de actividades ordinarias de contratos con clientes en el estado del resultado integral ya que estos ingresos o gastos por intereses se reconocen solo en la medida en que se reconozca un activo del contrato o un pasivo del contrato.

Para determinar si un contrato contiene un componente de financiación y si éste es significativo, hay que tener en cuenta estos dos aspectos que concreta la Norma en su párr. 61, los cuales son los siguientes:

- La diferencia entre el importe de la contraprestación acordada y el precio de venta en efectivo de los bienes o servicios comprometidos. No obstante, es importante señalar que el componente de financiación significativo se puede producir bien porque el cliente pague de forma anticipada o bien porque pague de forma aplazada.
- El efecto combinado del periodo de tiempo esperado entre el momento en que la entidad transfiere los bienes o servicios comprometidos con cliente y el momento en que el cliente paga por dichos bienes o servicios y las tasas de interés dominantes en el mercado correspondiente.

El componente de financiación significativo se puede producir bien porque el cliente pague de forma anticipada o bien porque pague de forma aplazada. No obstante, es importante señalar estas dos excepciones recogidas en la NIIF 15:

- a) En primer lugar cuando el periodo entre el momento en que la empresa transfiere el bien o servicio comprometido con el cliente y el momento en que el cliente paga por ese bien o servicio sea de un año o menos.
- b) En segundo lugar, pueden existir factores que indiquen que, a pesar de producirse un pago anticipado/aplazado, en realidad no se produce este componente de financiación significativo, por ejemplo: que el cliente pague por los bienes o servicios por anticipado y el calendario de la transferencia de dichos bienes o servicios es a discreción del cliente, que la parte sustancial de la contraprestación comprometida por el cliente es variable y el importe o calendario de esa contraprestación varía según ocurra o no un suceso futuro que no está sustancialmente dentro del control del cliente o de la entidad, o por último si la diferencia entre la contraprestación acordada y el precio de venta en efectivo del bien o servicio surge por razones distintas a la de proporcionar financiación al cliente o a la empresa, y la diferencia entre dichos importes es proporcional al motivo de la diferencia.

Para una mayor comprensión, sobre este componente financiero significativo en el contrato, se ha realizado el siguiente ejemplo, donde se incluye en el mismo una devolución de venta:

La empresa Suar S.L realiza un contrato a fecha de 01/01/2016 con un cliente donde se vende un mobiliario por 15.000 euros, pagaderos a los 24 meses después de la entrega, permitiéndole al cliente devolverlo en el plazo de 90 días, obteniendo el control del al comienzo del contrato. Sin embargo, el precio de venta al contado del mismo es de 10.416.67 euros. La fecha de entrega es el 15/01/2016 por lo que el pago se realizará a los 24 meses desde esa fecha, es decir a partir del 15/01/2018.

El mobiliario es nuevo y la empresa no tiene evidencia histórica relevante de las devoluciones del producto u otra evidencia de mercado disponible. El coste para la empresa del mobiliario es de 9.000 euros. La empresa no reconoce ingresos de actividades ordinarias cuando se transfiere el control del producto al cliente, ya que existe el derecho de devolución del mismo y la empresa no puede estimar por la ausencia de evidencia histórica que sea altamente probable que no ocurrirá una reversión significativa del importe de ingresos de actividades ordinarias acumulados reconocidos.

Por consiguiente, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen después de tres meses cuando el derecho de devolución ha vencido. El contrato incluye un componente de financiación significativo, por la diferencia entre los 15.000 euros acordados al pago realizado a los 24 meses después de la entrega y los 10.416.67 euros pagaderos al contado. Por lo que existe en el contrato una tasa de interés implícito del 20% ($10.416.67 = 15.000 / (1+x)^2$)

La empresa evalúa la tasa y concluye que es acorde con la tasa que se reflejaría en una transacción de financiación separada entre la empresa y su cliente al inicio del contrato. Cuando el producto se transfiere al cliente, de acuerdo con el párrafo B21 de la NIIF 15:

	X	
9.000 Activo por el derecho a recuperar el producto a ser devuelto	a	Inventarios 9.000

* No considerando los costos esperados para recuperar el activo.

- Durante el periodo de tres meses de derecho a devolución, no se reconoce interés de acuerdo con el párrafo 65 de la NIIF 15 porque no se ha reconocido un activo o cuenta por cobrar del contrato.
- Cuando el derecho de devolución vence y el producto no es devuelto:

	X	
10.416,67 Cuenta por cobrar	a	Ingresos de actividades ordinarias
10.416,67		

9.000 Costo de ventas	a	Activo por producto a ser devuelto a 9.000
-----------------------	---	--

No hay que olvidar que se supone que no existe diferencia entre el valor razonable de la cuenta por cobrar al inicio del contrato y el valor razonable de la cuenta por cobrar cuando se reconoce en el momento en que vence el derecho de devolución. Además, no se considera la contabilidad del deterioro de valor de la cuenta por cobrar.

Por tanto, hasta que la empresa reciba el pago en efectivo del cliente, los ingresos por intereses se reconocerían de acuerdo con la NIIF 9 "Una entidad contabilizará un contrato con un cliente que queda dentro del alcance de esta Norma solo cuando se cumplan todos los criterios especificados en la misma (ya estudiados anteriormente) ". Asimismo, para determinar la tasa de interés efectiva de acuerdo con la NIIF 9, la entidad consideraría el tiempo restante del contrato.

4.1.2.1 Ejemplo sobre componente de financiación significativo.

Fuente: Elaboración propia

4.1.3 Contraprestaciones distintas al efectivo

La empresa determinará el precio de la transacción para aquellos contratos en los que el cliente realice la contraprestación de forma distinta al efectivo a valor razonable. Si no puede estimarla de tal forma, medirá dicha contraprestación de forma indirecta por referencia al precio de venta independiente de los bienes o servicios comprometidos con el cliente a cambio de la contraprestación.

El valor razonable puede variar debido a la forma de la contraprestación, por ejemplo, debido a un cambio en el precio de una acción, a la que una empresa tiene derecho a recibir de un cliente. Sin embargo, si varía por razones distintas a la forma de la contraprestación, por ejemplo, debido al desempeño de la empresa, ésta aplicará los requerimientos de los párr. 56 a 58 de la Norma, en los cuales se determinan las limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable. Especificando que” la empresa incluirá en el precio de la transacción todo o parte del importe de la contraprestación variable estimada de acuerdo con el párr. 53 solo en la medida en que sea altamente probable que no ocurra una reversión significativa del importe del ingreso de actividades ordinarias acumulado reconocido cuando se posteriormente resuelva la incertidumbre sobre la contraprestación variable.”

4.1.4 Contraprestación pagadera a un cliente

La contraprestación pagadera al cliente incluye aquellos importes de efectivo que la empresa paga o espera pagar al cliente, incluyendo el crédito u otros elementos que puede aplicarse contra los importes adeudados a la empresa.

Esta contraprestación se contabilizará como una reducción del precio de la transacción y, por ello, de los ingresos de actividades ordinarias, a menos que el pago al cliente sea a cambio de un bien o servicio distinto.

Si la contraprestación pagadera al cliente incluye un importe variable, la empresa estimará el precio de la transacción de acuerdo con los párrafos 50 a 58. En el caso de que la contraprestación sea un pago por un bien o servicio distinto procedente del cliente, la empresa contabilizará la compra del bien o servicio de la misma forma que contabiliza otras compras procedentes de proveedores.

Si el importe de la contraprestación pagadera al cliente supera el valor razonable del bien o servicio distinto que la empresa recibe del cliente, contabilizará el exceso como una reducción del precio de la transacción. Sin embargo, si no puede estimarlo, contabilizará toda la contraprestación pagadera al cliente como una reducción del precio de la transacción.

Por consiguiente, si la contraprestación pagadera al cliente se contabiliza como una reducción del precio de la transacción, la empresa reconocerá la reducción de los ingresos de actividades ordinarias cuando ocurra el último de los siguientes sucesos (párr. 72 de la NIIF 15):

- (a) la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por la transferencia al cliente de los bienes o servicios relacionados
- (b) la entidad paga o se compromete a pagar la contraprestación incluso si el pago se condiciona a un suceso futuro.

La empresa Rodríguez S.L es una mayorista de productos alimenticios cárnicos, la cual realiza un contrato de un año para vender sus productos a un cliente minorista que comercializa grandes volúmenes de ventas, comprometiéndose a pagar 10 millones de euros de productos durante el año. El contrato también requiere que la empresa Rodríguez S.L haga un pago no reembolsable de 1,5 millones de euros al cliente al inicio del contrato. El pago del 1,5 millones de euros compensará al cliente por los cambios que necesita realizar en sus establecimientos para comercializar los productos de la empresa Rodríguez S.L.

La empresa Rodríguez S.L considera los requerimientos de los párrafos 70 a 72 de la NIIF 15 y concluye que el pago al cliente no es a cambio de un bien o servicio recibido del cliente, ya que no obtiene el control de ninguna clase de derecho a los cambios producidos en los establecimientos para la venta de los productos.

Por consiguiente, la empresa Rodríguez S. L determina que, de acuerdo con el párrafo 70 de la NIIF 15, el pago de 1,5 millones de euros es una reducción del precio de la transacción, por lo que la contraprestación a pagar se contabiliza como una reducción en el precio de la transacción cuando la entidad reconoce el ingreso de actividades ordinarias para la transferencia de los bienes.

Así pues, se reduce el precio de la transacción para cada bien en un 15% (1,5 millones de euros ÷ 10 millones de euros). Por ello, en el primer mes en que la entidad transfiere bienes al cliente por 2 millones de euros, reconoce el ingreso de actividades ordinarias de 1,7 millones de euros (2,0 millones de euros de importes facturados menos 0,3 millones de euros de contraprestación a pagar al cliente).

	x	
1 mes: 2.000.000 euros		clientes a Ingresos por venta de existencias 1.700.000 euros.
		Activo del contrato 300.000 euros

4.1.4.1 Ejemplo sobre contraprestación pagadera a un cliente

Fuente: Elaboración propia

4.2 ASIGNACIÓN DEL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN A LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO

Una vez que se han identificado las diversas obligaciones de desempeño y se ha determinado el precio de la transacción, el siguiente paso corresponde a la etapa 4 del modelo anteriormente estudiado, consistente en asignar el precio entre las distintas obligaciones identificadas, en la Norma en los párr. 73 a 76. En su párr. 73 indica que: “El objetivo cuando se asigna el precio de la transacción es que una entidad distribuya el precio de la transacción a cada obligación de desempeño (a cada bien o servicio que sean distintos) por un importe que represente la parte de la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente”.

Lógicamente, esta problemática se presenta solamente en aquellos casos en los que el contrato contenga más de una obligación de desempeño. En estos casos Norma especifica que el precio de la transacción debe asignarse a cada obligación atendiendo al precio relativo de venta individual.

Sin embargo, en aquellos contratos que contengan una única obligación de desempeño consistente en la el compromiso de transferir una serie de bienes o servicios distintos y la contraprestación acordada incluya importes variables se deberá tener en cuenta lo indicado en este apartado en relación con la asignación de la contraprestación variable.

El estudio de la asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño se diferencia en dos apartados, En primer lugar, concretamos la asignación basada en precios de venta independientes y posteriormente nos centramos en la problemática relacionada con la asignación de los descuentos y de la contraprestación variable.

4.2.1 Asignación basada en precios de venta independientes

Para asignar el precio de la transacción a cada obligación de desempeño basándose en el precio relativo de venta independiente, la empresa determinará al comienzo del contrato, el precio de venta independiente del bien o servicio que subyace en cada obligación de desempeño del contrato y asignará el precio de la transacción en proporción a dichos precios de venta independientes.

¿Qué se entiende por precio de venta independiente? Es el precio al que la empresa vendería un bien o servicio comprometido de forma separada a un cliente. El mejor ejemplo de este precio sería el precio observable de un bien o servicio cuando la empresa lo vende de forma separada en circunstancias similares y a clientes parecidos. Sin embargo, si no es directamente observable se estimará por el importe que resultaría de la distribución del precio de la transacción cumpliendo el objetivo de asignación del párrafos 73 de la Norma: “El objetivo cuando se asigna el precio de la transacción es que una entidad distribuya el precio de la transacción a cada obligación de desempeño (a cada bien o servicio que sean distintos) por un importe que represente la parte de la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente”.

Para su estimación, algunos métodos aplicables podrían ser los siguientes:

(a) Enfoque de evaluación del mercado ajustado: la empresa podría evaluar el mercado en el que vende los bienes y servicios y estimar el precio que un cliente en dicho mercado estaría dispuesto a pagar por ellos.

(b) Enfoque del costo esperado más un margen: la empresa podría proyectar sus costos esperados de satisfacer una obligación de desempeño y luego añadir un margen apropiado para ese bien o servicio.

(c) Enfoque residual: la empresa puede estimar el precio de venta independiente por referencia al precio de la transacción total menos la suma de los precios de venta independientes observables de los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato.

No obstante, para una mejor estimación del precio, se puede utilizar la combinación de éstos.

Dada su importancia, se han elaborado los siguientes ejemplos para una mejor comprensión de la asignación basada en precios de venta independientes, los cuales son los siguientes:

La empresa Prirk.S.L ha contratado con un cliente venderle un electrodoméstico y el servicio de mantenimiento y garantía gratis por un período especificado. La entidad ha determinado que la venta del electrodoméstico y el servicio gratis son bienes y servicios distintos, por lo que estamos ante dos obligaciones de desempeño.

El precio contenido en el contrato es 1,000 euros y la entidad espera a tener derecho a esta cantidad.

Los precios de venta independientes de esos bienes y servicios son directamente observables y son 900 euros para la venta del electrodoméstico y 300 euros para el servicio. La entidad por consiguiente asigna el precio total de la transacción a los bienes y servicios distintos en base a los precios de venta independientes relativos.

PRECIOS DE VENTA INDEPENDIENTES

	PRECIO
ELECTRODOMÉSTICO	900 EUROS.
SERVICIO	300 EUROS.
TOTAL	1200 EUROS

Por consiguiente, el precio de la transacción asignado a la venta del electrodoméstico es 750 ($1000 \cdot 900 / 1200$) y 250 euros es asignado al servicio ($1000 \cdot 300 / 1200$).

PRECIOS DE LA TRANSACCIÓN

	PRECIO
ELECTRODOMÉSTICO	750 EUROS.
SERVICIO	250 EUROS
TOTAL	1000 EUROS

4.2.1.1 Ejemplo sobre la asignación basada en precios de venta independientes

Fuente: Elaboración propia

Siguiendo con el ejemplo de Secol SL, como ya sabemos realiza un contrato constituido por dos obligaciones de desempeño que se satisfacen en momentos diferentes de tiempo una constituida por la venta de un chalet y otra por el diseño y montaje del jardín por un importe de 1.000.000 euros.

El precio de venta independiente de la venta del chalet es directamente observable con un importe de 900.000 euros. Por otro lado, el precio de venta independiente del diseño y montaje del jardín, no es directamente observable ya que la empresa estimará su precio ajustado a PM (precio de mercado) por un importe de 200.000 euros.

PRECIOS DE VENTA INDEPENDIENTES

<i>OB. de D.</i>	<i>PRECIO DE VENTA</i>	<i>MÉTODO</i>
<i>VENTA DEL CHALET</i>	<i>900. 000 EUROS</i>	<i>OBSERVABLE DIRECTAMENTE</i>
<i>DISEÑO Y MONTAJE DEL JARDÍN</i>	<i>200.000 EUROS</i>	<i>AJUSTADO A PRECIO DE MERCADO</i>
<i>TOTAL</i>	<i>1.100.000 EUROS</i>	

*Por consiguiente, el precio de la transacción asignado a la venta del chalet es de 810.000 (1000*900/1100) y 190.000 asignado al servicio constituido por el diseño y montaje del jardín (1000*200/1100).*

PRECIOS DE LA TRANSACCIÓN

<i>OB. de D.</i>	<i>PRECIO DE VENTA</i>	<i>MÉTODO</i>
<i>VENTA DEL CHALET</i>	<i>810. 000 EUROS</i>	<i>OBSERVABLE DIRECTAMENTE</i>
<i>DISEÑO Y MONTAJE DEL JARDÍN</i>	<i>190.000 EUROS</i>	<i>AJUSTADO A PRECIO DE MERCADO</i>
<i>TOTAL</i>	<i>1.000.000 EUROS</i>	

4.2.1.2 Ejemplo sobre la realización de un contrato constituido por dos Obligaciones de Desempeño, que se satisfacen en momentos diferentes de tiempo: una de ellas observable directamente y otra ajustada al precio del mercado

Fuente: Elaboración propia

La empresa J y G, S.L ha suscrito un contrato formado por dos obligaciones de desempeño, una para la venta de anchoas gourmet y otra para la venta de salmón gourmet, siendo la contraprestación total del mismo de 130 euros. El precio de venta independiente del salmón es altamente variable porque la empresa vende el producto a clientes diferentes por un amplio rango de importes (de 20 euros a 35 euros). Por consiguiente, la empresa decide estimar el precio de venta independiente del producto utilizando el enfoque residual.

Antes de estimar el precio de venta independiente del salmón utilizando el enfoque residual, la empresa determina si debe asignarse algún descuento a la otra obligación de desempeño derivada de las anchoas de acuerdo con los párrafos 82 y 83 de la NIIF 15.

Puesto que la empresa vende los dos productos conjuntamente por 130 euros, sabiendo que el precio individual de las anchoas es de 100 euros, conforme al enfoque residual, la empresa estimará que el precio de venta independiente del salmón es de 30 euros de la forma siguiente:

PRODUCTO	IMPORTE	MÉTODO
ANCHOAS GOURMET	100	OBSERVABLE DIRECTAMENTE
SALMÓN GOURMET	30	ENFOQUE RESIDUAL
TOTAL	130	

Por tanto la distribución resultante del importe total de 130 euros (100 a las anchoas y 30 al salmón), es congruente con el objetivo de asignación del párr. 73 de la NIIF 15 y los requerimientos del párr. 78 de la NIIF 15.

¿Qué ocurriría si el precio del contrato fuera 110? En este caso, estaríamos ante la situación en la que el enfoque residual no es apropiado. Por lo que la aplicación del enfoque residual daría lugar a un precio de venta independiente de 10 euros para el salmón (110: 100 euros destinados a las anchoas y 10 el cual es precio restante iría destinado al salmón).

La empresa concluye que 10 euros no reflejaría razonablemente el importe de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de satisfacer su obligación de desempeño al transferir el salmón porque 10 euros no se aproxima al precio de venta independiente del mismo, ya que oscila entre 20 y 35 euros.

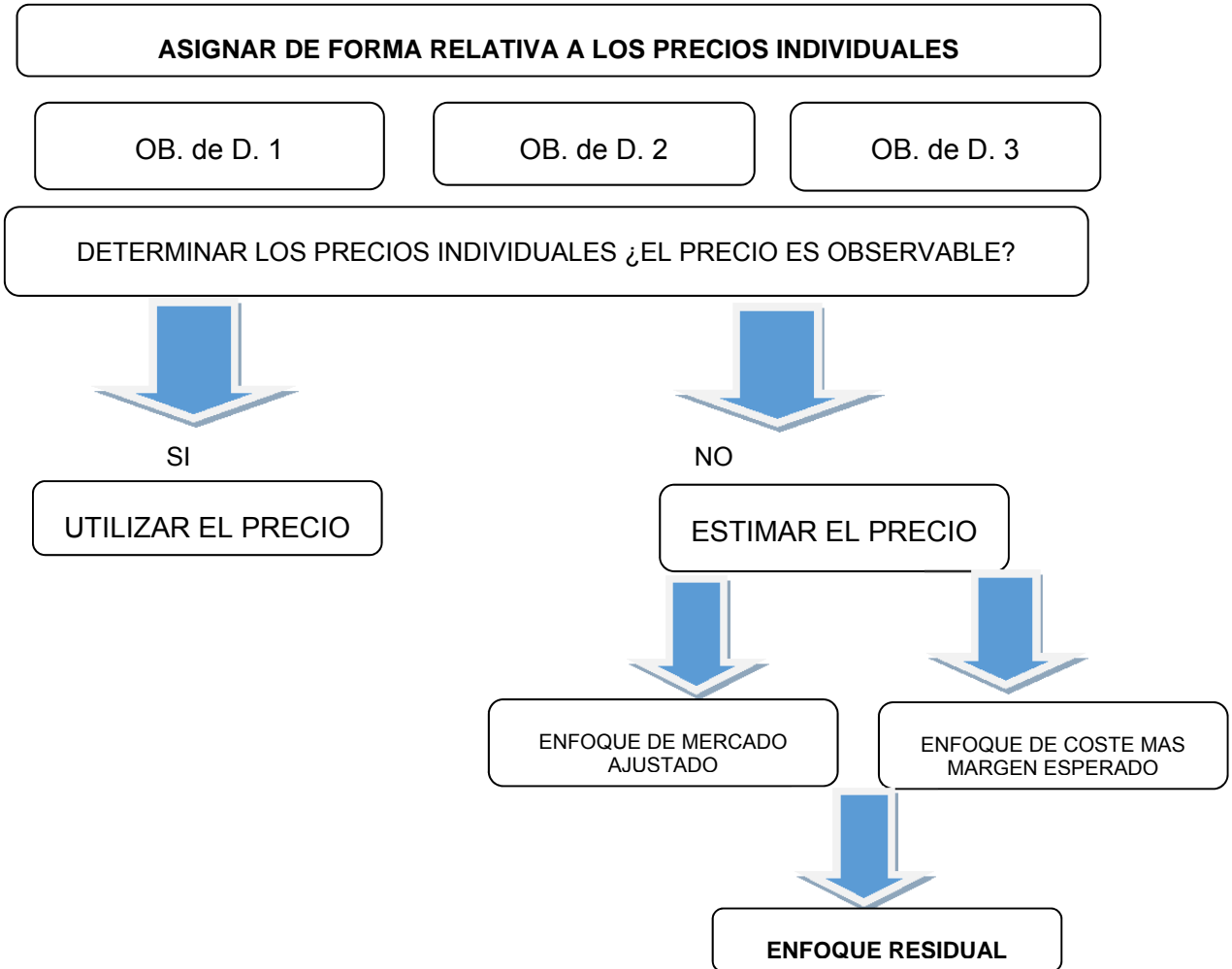
Por lo que revisará su información observable, incluyendo las ventas e informes de márgenes, para estimar el precio de venta independiente del salmón utilizando otro método adecuado.

Por tanto asignará el precio de la transacción de 110 euros a ambos productos utilizando los precios de venta independientes relativos a los mismos de acuerdo con los párrafos 73 a 80 de la NIIF 15.

4.2.1.3 Ejemplo sobre uno de los métodos, en este caso el enfoque residual

Fuente: Elaboración propia

Para una mayor comprensión se ha realizado el siguiente gráfico:



4.2.1.4 Asignación de un acuerdo con precios individuales relativos

Fuente: Elaboración propia a partir de First Impressions: Ingresos de contratos con clientes.

4.2.2 Asignación de un descuento y de la contraprestación variable

Cabe mencionar que estamos ante un descuento en las situaciones en las que por comprar un grupo de bienes o servicios, la suma de los precios de venta independientes de dichos bienes o servicios comprometidos en el contrato supera la contraprestación acordada.

Sin embargo hay que tener en cuenta aquellos casos en los que el descuento esta relacionado sólo con una o varias obligaciones de desempeño de un contrato pero no con todas las obligaciones de desempeño que constituye el mismo. En estos casos el descuento se debe asignar exclusivamente a las obligaciones de desempeño con las que está relacionada. La NIIF 15 indica los criterios que se deben cumplir para considerar que se produce esta circunstancia.

- La empresa vende regularmente cada bien o servicio distinto del contrato de forma independiente
- La empresa también vende regularmente de forma independiente un grupo de algunos de esos bienes o servicios con un descuento sobre los precios de venta independientes de los bienes o servicios en cada grupo.

- El descuento atribuible a cada grupo de bienes o servicios es sustancialmente el mismo que el descuento del contrato y un desglose de los bienes o servicios de cada grupo proporciona evidencia observable de la obligación de desempeño a la cual pertenece el descuento total del contrato.

Si el descuento se asigna en su totalidad a una o más obligaciones de desempeño del contrato, la empresa distribuirá el descuento antes de utilizar el enfoque residual para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio.

La empresa Take a Tip S.L realiza un contrato con un cliente para vender tres productos: A (Curso de Prevención de Riesgos Laborales), B (Curso de Evaluaciones de Desempeño), C (Curso de Motivación al empleado) por un total de 1.000 euros. Aunque el precio individual de cada uno de ellos es:

-Curso de Prevención de Riesgos Laborales: 250 euros.

-Curso de Evaluaciones de Desempeño: 300 euros.

-Curso de Motivación al empleado: 500 euros.

La empresa va a satisfacer las obligaciones de desempeño para cada uno de los productos en momentos diferentes del tiempo. El contrato incluye un descuento de 50 euros sobre el importe total, que en principio se distribuiría proporcionalmente entre las tres obligaciones de desempeño al asignar el precio de la transacción utilizando el método del precio de venta independiente relativo.

Sin embargo, puesto que la empresa vende de forma regular el Curso de Motivación al empleado y el Curso de Prevención de Riesgos Laborales por 700 euros y el curso de Evaluación de desempeño por 300 euros, tiene evidencia de que el descuento completo debe asignarse a los compromisos de transferir los Cursos de PRL y Motivación, de acuerdo con el párrafo 82 de la NIIF 15 ya que su precio de venta individual hacen un total de 750 euros (250+500, por lo que los 50 euros de descuento son originados por estos dos cursos.

Si la empresa transfiere el control de estos cursos en el mismo momento, entonces podría contabilizar la transferencia de dichos productos como una obligación de desempeño única, es decir, podría asignar las 700 euros del precio de la transacción a la obligación de desempeño única y reconocer ingresos de actividades ordinarias por 700 euros.

Si el contrato requiere que la entidad transfiera el control de estos cursos en momentos diferentes, entonces el importe distribuido de los 700 euros se asigna de forma individual al compromiso de transferir el Curso de PRL y el Curso de Motivación de la forma siguiente:

Curso de Motivación al empleado: $(500 \text{ euros} \div 750 \text{ euros precio de venta total independiente} \times 700 \text{ euros}) = 466 \text{ euros}$.

Curso de PRL: $(250 \text{ euros} \div 750 \text{ euros precio de venta total independiente} \times 700 \text{ euros}) = 234 \text{ euros}$.

4.2.2.1 Ejemplo sobre la asignación de un descuento

Fuente: Elaboración propia

Del mismo modo, la contraprestación variable en un contrato puede atribuirse al contrato en una o varias partes del mismo, pero no se asigna a su totalidad, siempre y cuando se cumpla con los criterios siguientes:

(a) los términos de un pago variable se relacionan de forma específica con los esfuerzos de la entidad por satisfacer la obligación de desempeño o transferir el bien o servicio distinto

(b) la distribución del importe variable de la contraprestación en su totalidad a la obligación de desempeño o al bien o servicio distinto es congruente con el objetivo de asignación del párr. 73, al considerar todas las obligaciones de desempeño y términos relativos al pago del contrato.

4.3 CAMBIOS EN EL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN

Después del comienzo del contrato, el precio de la transacción puede cambiar por varias razones por lo que la empresa asignará a las obligaciones de desempeño del contrato los cambios posteriores en el precio de la transacción sobre la misma base que al comienzo del contrato. Los importe asignados a una obligación de desempeño satisfecha se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias, o como una reducción en los ingresos de actividades ordinarias, en el periodo en que el precio de la transacción cambie.

Lógicamente, el cambio en el precio de la transacción se puede deber a una modificación del contrato. En este caso el cambio en el precio de se debe contabilizar de acuerdo a lo establecido para las modificaciones de los contratos, tal y como hemos explicado en un apartado anterior de nuestro trabajo (apartado 3).

La Norma también especifica el tratamiento que se debe otorgar cuando el cambio en el precio se produce tras una modificación del contrato. En estos casos (a) La empresa asignará el cambio en el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño identificadas en el contrato antes de la modificación si el cambio en el precio de la transacción sea atribuible a una parte de una contraprestación variable prometida antes de la modificación y ésta se contabilice de acuerdo con el párrafo 21(a) de la Norma.

(b) En todos los demás casos en los que la modificación no se contabilizó como un contrato separado, la empresa asignará el cambio en el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño del contrato.

A) Modificaciones derivadas de modificaciones del contrato: tratándose como una modificación del mismo.

B) Modificaciones que no se deben a una modificación del contrato: provocando una modificación ya sea a la alza o a la baja de los ingresos reconocidos en el periodo en el que el precio se modifique.

C) Modificaciones producidas después de una modificación del contrato: la cual se puede tratar como un contrato separado, asignándose a uno u otro contrato el cambio de precio o tratándose como la rescisión de un contrato original y la aparición de un nuevo contrato. En este caso hay que analizar si el cambio se produce debido a una contraprestación variable acordada antes de la modificación, debiéndose asignar a las obligaciones de desempeño identificadas antes de la modificación del contrato.

4.3.1 Modificaciones

Fuente: elaboración propia a partir de la NIIF 15

4.4 COMPARATIVA CON LA NORMA Nº 14 DE REGISTRO Y VALORACIÓN DEL PGC

La regulación de la valoración del ingreso que realiza la NIIF 15 contrasta de forma muy importante con la escasa regulación sobre esta problemática recogida en la Norma RV 14.

Efectivamente, Norma RV 14 sólo determina en su apartado de aspectos comunes que “se valorarán por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos, que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para dichos bienes o servicios, deducido: el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos”.

Posteriormente completa esta Norma general para, por una parte, exceptuar los casos en los que el aplazamiento no sea superior al año y que no tengan interés contractual, indicando que el ingreso puede incluir los intereses incorporados en el nominal de los créditos, siempre que el efecto de no actualizar no sea significativo; y por otra parte, indicar que los impuestos que gravan las operaciones de venta de bienes y prestación de servicios que la empresa debe repercutir a terceros como el impuesto sobre el valor añadido y los impuestos especiales, así como las cantidades recibidas por cuenta de terceros, no formarán parte de los ingresos.

La NIIF 15 centra el valor del ingreso en el precio de la transacción definido, como hemos visto, en su párr.47 Posteriormente realiza una regulación muy precisa de cuestiones problemáticas que se pueden plantear en la valoración del ingreso, no sólo en relación el tratamiento de los intereses en los cobros anticipados/aplazados sino también en relación a la asignación de un descuento y de la contraprestación variable.

En definitiva la NIIF 15 (y también las Bases de Conclusiones y los Ejemplos Ilustrativos que la acompañan) trata este tema en gran profundidad para evitar problemas en la práctica ya que es uno de los pilares fundamentales en el ingreso: su valoración.

Para finalizar, decir que el principio general de la Norma RV 14 al no especificar en gran medida como lo hace la NIIF 15 estos conceptos, en la práctica podría dar diversas diferencias en su aplicación. Por ello, la NIIF 15, lo explica y desarrolla con tanto detalle para evitar estas distorsiones.

CAPÍTULO 5

RECONOCIMIENTO

Una vez explicado la valoración del ingreso, vamos a proceder a estudiar el reconocimiento del mismo. Cabe decir que conforme a los párr. 31 a 45 de la NIIF 15 la empresa reconocerá los ingresos de actividades ordinarias a medida que satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos al cliente. Se trata del último paso del modelo de aplicación de la NIIF 15 (etapa 5) ya que, como es lógico, para reconocer el ingreso será necesario no sólo identificar las obligaciones de desempeño y determinar el momento en el que éstas se satisfacen, sino también determinar el valor de ese ingreso que se reconoce (etapas 3 y 4).

Ante ello, como se explica en la Norma, los bienes y servicios son activos, aunque algunos lo sean solo de forma momentánea porque se consumen en el mismo momento que se reciben, como es el caso de muchos servicios. Se trata, por tanto, de un criterio basado en el control, que debe aplicarse igualmente tanto a bienes como a servicios. Por tanto es necesario tener claro ¿Cuándo se transfiere un activo? Un activo se transfiere a medida que el cliente obtiene el control del mismo.

La Norma adopta el control como el criterio que permite determinar el momento en el que se satisfacen las obligaciones de desempeño y desarrolla los requisitos que permiten determinar si el control se transfiere y por tanto, las obligaciones de desempeño se satisfacen a lo largo del tiempo.

Así pues, evaluar cuándo se transfiere el control de un bien o servicio es un paso fundamental en la aplicación de la NIIF 15 (FC 117). El control de un activo hace referencia a:

- a) la capacidad para redirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes incluyendo
- b) la capacidad de impedir que otras entidades dirijan el uso del mismo y obtengan sus beneficios.

Estos beneficios son los flujos de efectivo potenciales futuros que pueden obtenerse directa o indirectamente de muchas formas, tal como mediante el uso del activo para producir bienes o prestar servicio, para mejorar el valor de otros activos, para liquidar pasivos o reducir gastos, etc.

En este sentido, hay que tener en cuenta los acuerdos de recompra y la forma en la que éstos afectan al traspaso del control de los bienes (cuestión que regula la NIIF 15 en su apartado "Apéndice B 64-70). Este tipo de acuerdos consisten en la venta de un activo donde la parte vendedora se compromete a recomprar el bien que ha sido vendido a la parte compradora. En la recompra el activo puede ser el que se vendió exactamente originalmente u otro sustancialmente similar al que se vendió originalmente. Normalmente este tipo de acuerdos se presentan de la siguiente forma:

- La obligación de la empresa de recomprar el activo (a término - *forward option*-).

- El derecho de la empresa de recomprar el activo (una opción de compra *call option*-).

En ambos caso la NIIF determina que el cliente no obtiene el control del activo, ya que está limitado en su capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, aun cuando pueda tener posesión física del activo. Por ello, la empresa contabilizará el contrato distinguiendo si el importe es menor, igual o superior a su precio de venta original. Si el precio es inferior se determinará mediante un arrendamiento de acuerdo con la NIC 17 (NIIF 16), sin

embargo si el importe es igual o superior se tratará como un acuerdo de financiación (Tabla 5.1.).

Relación entre precio de recompra (PR) y precio de venta original (PV)	Contabilización del contrato
$PR < PV$	Arrendamiento según la NIIF 16
$PR \geq PV$	Acuerdo de financiación

5.1. Tabla Contratos a término o con opción de compra

Fuente: Elaboración propia

- La obligación de la empresa de recomprar el activo a petición del cliente (una opción de venta- *put option*-). En este caso, si tiene la obligación de recomprar el activo a petición del cliente a un precio que sea menor que el precio de venta original del activo, ésta considerará al comienzo del contrato si el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer ese derecho. En este caso, la empresa lo contabilizará como un arrendamiento, aunque esta relación no es el único factor que se debe tener en cuenta para evaluar la existencia de este incentivo económico para el cliente. De forma resumida, el tratamiento contable a aplicar en estos tipos de contratos es el siguiente (Tabla 5.2):

	Contabilización del contrato	
	Incentivo económico	No incentivo económico
$PR < PV$	Arrendamiento según NIIF 16	Venta de un producto con derecho a devolución
$PR \geq PV$ > PM	Acuerdo de financiación	
$PR \geq PV$ < PM	Acuerdo financiero	Venta de un producto con derecho a devolución

- (PR) precio de la recompra
- (PV) precio de venta original
- (PM) precio de mercado

5.2. Tabla sobre contrato con opción de venta

Fuente: Elaboración propia

Si la opción vence sin ejecutarse, la empresa dará de baja el pasivo que haya sido creado a causa de la posible recompra del activo y reconocerá como contrapartida un ingreso por actividades ordinarias.

En los siguientes apartados comenzaremos analizando las Obligaciones de Desempeño que se satisfacen en un momento determinado así como las que se satisfacen a lo largo del tiempo junto con sus respectivas mediciones y métodos del progreso hacia la satisfacción completa de las mismas.

5.1 OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO QUE SE SATISFACEN A LO LARGO DEL TIEMPO

La NIIF 15 delimita claramente los casos en los que se puede considerar que una obligación de desempeño se satisface a lo largo del tiempo, es decir, los casos en los que la empresa transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo y, por ello, puede reconocer los ingresos de actividades ordinarias a lo largo de ese periodo de tiempo. Los casos descritos son los tres siguientes:

- El cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la empresa a medida que la entidad lo realiza.

Por ejemplo servicios rutinarios como la existencia de un contrato entre dos partes para pintar un edificio. La clave de esto es tener presente la posibilidad de que puede suceder el caso en que antes de la finalización del contrato, el cliente contrata con un tercero la parte que queda por entregar del contrato. En este caso el tercero no tiene la obligación de entregar el trabajo que ya estaba hecho por la empresa anterior.

- El desempeño de la empresa crea o mejora un activo que el cliente controla a medida que se crea o mejora el activo.

Por ejemplo la instalación de un sistema de climatización en el edificio del cliente, donde el cliente es el que controla el sistema a medida que se va realizando el mismo, ya que el edificio donde se instala es de propiedad del cliente.

- El desempeño de la empresa no crea un activo con un uso alternativo para misma y tiene un derecho exigible al pago por el desempeño que se haya completado hasta la fecha. El derecho al pago por el desempeño que haya completado hasta la fecha no necesita ser un importe fijo. Sin embargo, en todo momento a lo largo de la duración del contrato, la empresa 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 empresa tal como figura en su compromiso.

Por ejemplo un informe sobre fusión de empresas. En este caso, estamos ante la creación de un bien o servicio específico para el cliente, el cual no tiene uso alternativo para la empresa. Para reconocer el ingreso, se requiere que el derecho sea exigible y el bien o servicio sea específico para el cliente (este tema es muy frecuente en la práctica y lo encontramos analizados por su importancia en las Bases de Conclusiones, donde se especifican estos requisitos para el reconocimiento del ingreso como analizados por el IASB).

Por tanto, la empresa reconocerá poco a poco el ingreso proporcional a la parte de la contraprestación que vaya realizando, en función de los costes soportados evitando que el contrato se termine antes de la finalización establecida, y la empresa no reciba la contraprestación adecuada al trabajo realizado. Esto era una de las grandes preocupaciones que tenía el sector de la construcción, ya que había ocasiones en las que la contraprestación se recibía al finalizar la realización del servicio, y al terminar el contrato antes, no recibían contraprestación alguna.

5.2 OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO QUE SE SATISFACEN EN UN DETERMINADO MOMENTO

Si una obligación de desempeño no se satisface a lo largo del tiempo, la empresa la satisfará en un momento determinado. Para determinar el momento concreto en que un cliente obtiene el control de un activo comprometido y la empresa satisface una obligación de desempeño, la empresa considerará los requerimientos de control (ya analizados anteriormente) así como los indicadores de la transferencia del control, que incluyen, pero no se limitan entre otros a: el derecho por parte de la empresa al pago

por el activo, el cliente tiene el derecho legal al activo, la empresa ha transferido la posesión física del activo, el cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo...etc.

5.3 MEDICIÓN DEL PROGRESO HACIA LA SATISFACCIÓN COMPLETA DE UNA OBLIGACIÓN DE DESEMPEÑO

Para cada obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo la empresa reconocerá los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo midiendo el progreso hacia el cumplimiento completo de esa obligación de desempeño.

El objetivo es representar el desempeño de la empresa al transferir el control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente. Por tanto para poder reconocer el importe del ingreso, deja clara la Norma que el método a seguir debe de ser el más congruente con las circunstancias en las que se encuentre la empresa.

En el caso de haber cambios en la medición, lo contabilizará como un cambio en la estimación contable y errores de acuerdo con la NIC 8 Políticas contables. Sin embargo, en el caso de que la empresa no posea información fiable y útil para aplicar el método de medición más apropiado para sus circunstancias, no podrá medir razonablemente el progreso hacia la satisfacción de la obligación de desempeño y por tanto no podrá reconocer ingreso alguno.

5.3.1 MÉTODOS PARA MEDIR EL PROGRESO

La Norma incluye dos métodos para medir el ingreso: métodos de producto y métodos de recursos. Para determinar el método apropiado para medir el progreso, una empresa considerará la naturaleza del bien o servicio que se comprometió transferir al cliente.

-(A) Método del producto: este método reconoce los ingresos de actividades ordinarias sobre la base de las mediciones directas del valor para el cliente de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha en relación con los bienes o servicios pendientes comprometidos en el contrato. Este método incluye estudios del desempeño completado hasta la fecha, evaluaciones de resultados logrados, unidades producidas o entregadas etc. La empresa utilizará este método si el producto seleccionado representaría razonablemente el desempeño de la misma hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño ya que este método no proporcionará la imagen fiel del desempeño de la misma si el producto seleccionado no pudiera medir algún bien o servicio cuyo control se haya transferido al cliente.

-(B) Método de recursos: este método se centra en reconocer los ingresos de actividades ordinarias sobre la base de los esfuerzos o recursos de la entidad para satisfacer la obligación de desempeño en relación con los recursos totales esperados para satisfacer dicha obligación. Si estos esfuerzos o recursos se consumen a lo largo del periodo de desempeño, la empresa reconocerá el ingreso de actividades ordinarias sobre una base lineal. Sin embargo, hay ocasiones en las que hay que realizar diversos ajustes para adecuar los recursos a la transferencia del control de bienes o servicios al cliente, por ejemplo cuando el costo incurrido no contribuye al progreso de una entidad para satisfacer la obligación de desempeño y cuando no es proporcional al progreso de una entidad para satisfacer la obligación de desempeño. En esas circunstancias, la empresa realizará los oportunos ajustes para reconocer los ingresos a medida que incurra en estos costos. En cuanto a la representación razonable del desempeño, una medida sería reconocer el ingreso por un importe igual al costo. Para una mejor comprensión del mismo, se ha elaborado el siguiente ejemplo:

En Septiembre de 2015, la empresa Mármoles S.L contrata con un cliente la construcción de un bloque de pisos por 2 millones de euros así como la piscina de PVC y su montaje para las viviendas. La construcción del bloque de pisos como el montaje de la piscina de PVC constituye una única obligación de desempeño que se satisface a lo largo del tiempo. Los costos totales son de 1.5 millones de euros incluyendo 0.5 millón de euros la construcción de la piscina. Obteniendo el control de la piscina ante de transferirla al cliente.

PRECIO DE LA TRANSACCION: 2.000.000 EUROS

COSTES DE LA PISCINA DE PVC Y SU MONTAJE 500.000 EUROS

OTROS COSTES: 1.000.000 EUROS

TOTAL COSTES: 1.500.000 EUROS

Por tanto ante lo mencionado anteriormente, estamos ante una única obligación de desempeño, que se satisface a lo largo del tiempo. A fecha de 31/12/2015 la empresa ha transferido al cliente la piscina y ha incurrido en unos costes adicionales por 500.000 euros, por tanto los costes totales son de 1.000.000 euros sobre el total de costes esperados de 1.500.000 euros. Esta situación llevaría a reconocer a 31/12/2015 unos ingresos por valor de 1.000.000 euros (2.000.000 euros precio de la transacción por 0.5) puesto que se han incurrido en la mitad de los costes totales esperados.

No obstante, la empresa entiende que los costes incurridos en la piscina son significativos, por ello evalúa si estos costes representan de manera adecuada la medición del progreso de acuerdo con la NIIF 15 en su párr. 19. Finalmente y sabiendo que la piscina no será instalada hasta 2016, este costo de la piscina sobredimensionará el grado de desempeño de la empresa.

La NIIF 15 explica que para que se represente de la mejor manera el desempeño de la empresa, el método hay que ajustarlo. Por ello la empresa reconocerá unos ingresos por la transferencia de la piscina por un importe distinto al que esperaba reconocerlo.

Por tanto la empresa reconocerá al 31/12/2015:

- **COSTES DE LOS BIENES VENDIDOS: 1.000.000 EUROS**
(500.000 + SOBRECOSTE DE 500.000 EUROS)
- **INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS: 1.250.000 EUROS**
-750.000 EUROS (50% * 1.500.000).
*50 % (500.000/ 1.000.000 EUROS).
*1.500.000 EUROS (2.000.000 EUROS -500.000 COSTO DE LA PISCINA).
- 500.000 EUROS (COSTE DE LA PISCINA QUE SE RECONOCE COMO INGRESO).

BENEFICIOS: 1.250.000 – 1.000.000: 250.000 EUROS

5.4 COMPARATIVA CON LA NORMA Nº 14 DE REGISTRO Y VALORACIÓN DEL PGC

En relación al reconocimiento del ingreso, la Norma RV 14 distingue por una parte los ingresos por ventas y por otra los ingresos por prestación de servicios. Con respecto a los ingresos por ventas centra el reconocimiento en el momento en el que la empresa transfiere al comprador los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de los bienes, exigiendo además la transferencia del control, al indicar que la empresa no mantenga la gestión corriente de los bienes vendidos en un grado asociado normalmente con su propiedad, ni retiene el control efectivo de los mismos. Adicionalmente, incluye requisitos que se encuentran en la NIIF en otros apartados, especialmente en los criterios para la identificación de in contrato: “el importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad”, “sea probable que reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción”. Finalmente, se exige que los costes puedan ser valorados con fiabilidad, cuestión que se encuentra en la NIIF 15 tan solo en relación con la aplicación de los métodos para medir el grado de avance de las obligaciones de desempeño que satisfacen a lo largo del tiempo.

Por otra parte, sobre los ingresos por prestación de servicios deja clara la Norma que se reconocerán cuando el resultado de la transacción sea estimado con fiabilidad, teniendo en cuenta el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio siempre y cuando se cumplan las mismas condiciones que para los ingresos por ventas.

Sin embargo, la NIIF 15, ha eliminado esta distinción entre ingresos por ventas y prestación de servicios y emplea un criterio único como determinante del reconocimiento del ingreso: la transferencia del “control” que se aplica tanto a los bienes como a los servicios. Es más, la Norma los define como activos, sin hacer distinción ninguna entre ambos ya que aunque algunos lo sean solo de forma momentánea porque se consumen en el mismo momento que se reciben, como es el caso de muchos servicios, ambos son definidos como tal.

CAPÍTULO 6

CONSIDERACIONES FINALES Y CONCLUSIONES

En el estudio realizado se ha analizado tanto los diversos aspectos que concretan la NIIF 15, como su comparativa con la Norma 14 de Registro y Valoración del PGC (Norma RV 14). Aunque no se haya podido abarcar el gran contenido de esta Norma, se ha intentado en la medida lo posible aclarar y explicar los aspectos más relevantes de la misma.

Para ello se han analizado las diversas etapas que constituyen la correcta aplicación de la Norma para evitar disparidades en su aplicación por parte de las empresas en la práctica, es decir se ha analizado en primer lugar la identificación del contrato, seguido de la identificación de las obligaciones de desempeño en el contrato, la determinación del precio de la transacción, la asignación del precio de la transacción entre las diferentes obligaciones de desempeño, y por último el reconocimiento del ingreso de las actividades ordinarias cuando la entidad satisfaga la obligación de desempeño, no olvidando sus respectivas comparaciones con la Norma RV 14 como ya se ha anunciado anteriormente.

Gracias a esta comparativa, hemos podido identificar las múltiples diferencias existentes, haciendo un breve recorrido, serían las siguientes:

-Con lo que respecta al cuerpo fundamental de la Norma, la estructura de ambas es completamente distinta, ya que la NIIF 15 regula de forma conjunta los ingresos por venta de bienes o prestación de servicios sin hacer ninguna distinción, mientras que la Norma RV 14 trata de forma conjunta los ingresos por venta de bienes y prestación de servicio sólo en lo que denominamos los aspectos comunes, entre ellos la valoración, sin embargo en el reconocimiento hace una separación de éstos.

-Sobre el tratamiento de las permutas de bienes o servicios, la Norma RV 14 determina que este tipo de operaciones no generan ingreso, por la misma razón, la NIIF 15 determina que no está dentro de su ámbito de aplicación.

-Con respecto a las características que debe de tener un contrato para que a partir del mismo se puedan generar ingresos de actividades ordinarias, la Norma RV 14 no las define en ningún momento, sin embargo, la NIIF 15 sí las define y de manera muy detallada.

-Asimismo, por lo que respecta a la valoración del ingreso, la Norma RV 14, sólo determina que se valorará a valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir, sin embargo la NIIF 15 estudia en profundidad esta valoración utilizando como base el enfoque del precio de la transacción sobre las obligaciones de desempeño distinguiendo entre aquellas que se satisfacen a lo largo del tiempo y las que se satisfacen en un momento determinado. Además, en las Aclaraciones de la Norma y las Bases de Conclusiones se trata este tema en gran profundidad para evitar problemas en la práctica ya que es uno de los pilares fundamentales en el ingreso: su valoración.

-Finalmente, sobre el reconocimiento del ingreso, la Norma RV 14 distingue por una parte los ingresos por ventas y por otra los ingresos por prestación de servicios, por el contrario, la NIIF 15, ha eliminado esta distinción entre ingresos por ventas y prestación de servicios tratándolos por igual como activos, de forma que el reconocimiento del ingreso se producirá cuando se transfiera el control de los mismos al cliente.

Teniendo en cuenta el estudio realizado, en nuestra opinión, la Norma tiene múltiples ventajas por ejemplo, resulta muy útil para la identificación de las

obligaciones de desempeño en operaciones de múltiples elementos. Con respecto a la valoración, la NIIF 15, da un enfoque diferente y se adelanta en cuestiones prácticas, eliminando las múltiples inconsistencias que se están dando actualmente en la práctica.

Asimismo queremos destacar que la NIIF 15, es el resultado de un proyecto conjunto entre dos organismos (IASB Y FASB) que contiene una regulación profunda y detallada sobre todos los aspectos involucrados en el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias con clientes, aunque a pesar de esto, la contabilización de los ingresos nunca puede estar cerrada en una Norma, por eso es necesario el juicio profesional, por ejemplo en la identificación de las obligaciones de desempeño, ya que es un tema que resulta muy problemático y confuso en la práctica.

Para finalizar cabe destacar los importantes y necesarios conocimientos aportados por este estudio, tanto prácticos como teóricos ya que antes del mismo, los conocimientos adquiridos se basaban en la regulación contenida en el PGC, que como hemos visto gracias a la comparativa entre ambas Normas, se centraba en una regulación muy general. Por lo que como un graduado en Finanzas y Contabilidad, este estudio enriquece en gran medida, ya que aporta una amplia información sobre un tema de gran importancia para toda empresa, como es el reconocimiento de los ingresos.

Antes de finalizar querría agradecer a mi tutora Inmaculada Lucuix, por su esfuerzo y esmero en este proyecto, ya que ha sido una gran guía para este recorrido, y sin su ayuda no hubiese sido posible.

CAPÍTULO 7

BIBLIOGRAFÍA

- Asla, E. (2016):“ NIIF 15: aspectos prácticos relacionados con la nueva norma de reconocimiento de ingresos”, KMPG, Enero.
- Barroso, C. (2014): “NIIF 15 Ingresos de contratos con clientes, un nuevo desafío contable”, Revista Contable, número 24, Julio-Agosto.
- EFRAG (2016):“The EU endorsement status report Position as at 13 April 2016”.
- International Accounting Standards Board (IASB), (2014): Norma Internacional de Información Financiera sobre Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes (NIIF 15); (<http://www.ifrs.org/>).
- Fundamentos de las Conclusiones NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes De Contratos con Clientes; (<http://www.ifrs.org/>).
- Ejemplos Ilustrativos NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes De Contratos con Clientes; (<http://www.ifrs.org/>).
- Aclaraciones a la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes De Contratos con Clientes, (Proyecto, E.D) Julio; (<http://www.ifrs.org/>).

- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2014), Respuesta a la consulta nº 98/Junio.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2013), Respuesta a la consulta nº 96.
- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (B.O.E. núm. 278, de 20 de noviembre).
- Tokar, M.B (2015): “What kind accounting standards should we write?” Bucharest University of Economic Studies, Accounting and Management Information Systems (AMIS) Conference, June.