



Normativa contable internacional

Comparativa NIIF 15, «Ingresos ordinarios de contratos con clientes», de IASB y la NRV 14.^a, «Ingresos por ventas y prestaciones de servicios», del PGC

Sandra Romano Bartolomé

Grado en Administración y Dirección de Empresas

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Enrique Rubio Herrera, don Eladio Acevedo Heranz, doña Beatriz García Osma, don Ferrán Rodríguez Arias y don Enrique Villanueva García.

Extracto

La evolución constante de la contabilidad internacional ha tenido uno de sus últimos hitos en la promulgación de la NIIF 15 sobre ingresos de contratos con clientes. Se trata de una norma conjunta del regulador europeo y americano fruto de una colaboración de varios años y que ha supuesto una importante modificación en la contabilización y registro de los ingresos de las actividades ordinarias.

En este trabajo se aborda el estudio de los aspectos más significativos de la nueva norma contable internacional, con especial referencia al modelo de las cinco etapas. A su vez, en cada uno de los apartados tratados se realiza una comparativa con la normativa anterior, tanto nacional como internacional, ilustrándolo con una serie de ejemplos prácticos.

Palabras clave: ingresos; NIIF 15; contratos de clientes.

Fecha de entrada: 03-05-2018 / Fecha de aceptación: 10-07-2018

Cómo citar: Romano Bartolomé, S. (2019). Normativa contable internacional (Comparativa NIIF 15, «Ingresos ordinarios de contratos con clientes», de IASB y la NRV 14.^a, «Ingresos por ventas y prestaciones de servicios», del PGC. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 431, 159-198.



International accounting regulations

Comparison of ordinary income from contracts with customers (IFRS 15) and Standard of registration and valuation 14. Revenues from sales and services provided by the PGC

Sandra Romano Bartolomé

Abstract

The new revenue from contracts with customers recognition standard, IFRS 15 is a milestone in international accounting. European and American regulators have worked together over several years to define the new standard, which entails significant changes on how income from ordinary activities is booked.

This document discusses the main features of the new standard, notably on the five-step model. It also includes a comparative analysis of each stage vs the former national and international standards, illustrating it with a series of practical examples.

Keywords: revenues; IFRS 15; contracts with customers.

Citation: Romano Bartolomé, S. (2019). Normativa contable internacional (Comparativa NIIF 15, «Ingresos ordinarios de contratos con clientes», de IASB y la NRV 14.^a, «Ingresos por ventas y prestaciones de servicios», del PGC. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 431, 159-198.

Sumario

1. Presentación
2. Introducción
3. Los ingresos en el PGC 2007 y la NIC 18, «Ingresos de las actividades ordinarias»
4. NIIF 15, «Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes»
5. Etapas en el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias
 - 5.1. Etapa 1. Identificación del contrato
 - 5.1.1. Combinación de contratos
 - 5.1.2. Modificación de contratos
 - 5.2. Etapa 2. Identificación de las obligaciones de desempeño
 - 5.3. Etapa 3. Precio de la transacción
 - 5.3.1. Contraprestación variable
 - 5.3.2. Componente financiero de la transacción
 - 5.3.3. Contraprestación en especie
 - 5.4. Etapa 4. Asignación del precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño del contrato
 - 5.4.1. Enfoque de mercado
 - 5.4.2. Enfoque del coste esperado más un margen
 - 5.5. Etapa 5. Reconocimiento del ingreso
 - 5.5.1. Obligaciones que se cumplen a lo largo del tiempo
 - 5.5.2. Obligaciones que se cumplen en un punto dado del tiempo
6. Caso práctico de un contrato con el desarrollo de las cinco etapas
 - Paso 1. Identificación del(los) contrato(s) con el cliente
 - Paso 2. Identificación de las obligaciones de desempeño del contrato
 - Paso 3. Determinar el precio de la transacción
 - Paso 4. Asignar el precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño del contrato
 - Paso 5. Reconocer el ingreso de las actividades ordinarias cuando (o a medida que) la entidad satisface una obligación de desempeño
7. Costes del contrato
8. Guía de aplicación. Categorías específicas



- 8.1. Ventas con derecho a devolución
 - 8.2. Garantías
 - 8.3. Contraprestaciones del principal a contraprestaciones del agente
 - 8.3.1. La entidad actúa como principal
 - 8.3.2. La entidad actúa como un agente
 - 8.4. Opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales
 - 8.5. Derechos no ejercitados
 - 8.6. Pagos iniciales no reembolsables (y algunos costes relacionados)
9. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Presentación

El objetivo fundamental del presente trabajo ha sido la realización de un estudio de la Norma Internacional de Información Financiera 15, «Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes», así como la comparación y evolución que ha representado esta norma sobre su predecesora, la Norma Internacional de Contabilidad 18, «Ingresos de las actividades ordinarias», y la norma de registro y valoración 14.^a, «Ingresos por ventas y prestaciones de servicios» del Plan General de Contabilidad.

El motivo de la elección de este tema ha sido triple: en primer lugar, el impacto que puede suponer la aplicación de nuevas normas contables sobre el importe de los ingresos ordinarios, ya que estos constituyen una de las magnitudes fundamentales en el análisis de cualquier empresa. En segundo lugar, la actualidad del tema, pues se trata de una norma que ha entrado en vigor el 1 de enero de 2018. Y, por último, la incidencia que se producirá en breve en el ordenamiento interno español porque se espera la modificación del tratamiento de los ingresos en el Plan General de Contabilidad con el objetivo de adaptarlo, en la medida de lo posible a la normativa internacional.

El trabajo se ha estructurado en dos partes. En la primera se ha realizado un estudio del planteamiento del reconocimiento de los ingresos en la anterior normativa contable internacional (ya derogada) y en la normativa contable española, todavía en vigor y con evidente paralelismo a la internacional.

La segunda constituye el eje fundamental del trabajo. En ella se realiza un análisis del aspecto más importante que aporta la nueva normativa: el reconocimiento de los ingresos de las actividades ordinarias que representa la transferencia de bienes y servicios en una secuencia de cinco etapas. Además, se ha añadido el estudio de una serie de casos particulares que recogen las guías de aplicación de la normativa.

En la realización del trabajo se ha considerado necesaria la inclusión de una serie de ejemplos con los que se ha tratado de facilitar la comprensión de la nueva normativa. Por último, se incluyen las conclusiones que se desprenden del trabajo.

2. Introducción

Las normas internacionales de información financiera (en adelante NIIF)¹ son un conjunto de normas contables que se utilizan para la elaboración de las cuentas anuales consolidadas de los grupos emisores de valores, tanto de renta variable como de renta fija, que están emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB). La Unión Europea ha adoptado estas normas en la versión denominada NIIF UE (Normas Internacionales de Información Financiera Unión Europea) en forma de Reglamentos de la Comunidad Europea².

Para el resto de los grupos españoles, en su información consolidada puede optar por la aplicación de la normativa interna (normas de formulación de las cuentas anuales consolidadas) o voluntariamente por las NIIF, en cuyo caso la elección es irrevocable.

También es necesario indicar que las NIIF son normas que proceden de un emisor de norma privado, el IASB, que no obliga a su adopción, ya que son los estados u organizaciones las que los adoptan.

Por último, indicar que estas normas están en constante evolución, a través de la aparición de nuevas normas o modificación de las existentes. En este trabajo se realiza un estudio y análisis de una de las normas más recientes del IASB (también adoptada por la UE), la NIIF 15, «Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes», y además se realiza su comparación con el tratamiento de los ingresos en la NIC 18, «Ingresos de las actividades ordinarias» (en adelante NIC 18), derogada por la NIIF 15 y el Plan General de Contabilidad 2007 (en adelante PGC 2007).

El reconocimiento de los ingresos es un tema trascendental en la contabilidad. Determinar el momento en el que se produce puede ser una tarea complicada para las entidades. Así, dependiendo de la naturaleza de la transacción que origina el ingreso, se podría situar en los siguientes momentos:

- En el momento de la entrega del bien.
- A medida que se ejecuta el servicio pactado.
- Cuando acaba la producción³.
- En la fecha de cobro.

¹ International Financial Reporting Standards (IRFS).

² Su aplicación está regulada en el Reglamento (CE) 1606/2002. Posteriormente en otros reglamentos se han adoptado las diferentes normas. La NIIF 15 fue adoptada en el Reglamento (UE) 2016/1905, de la Comisión, de 22 de septiembre de 2016.

³ Es el caso de los productos agrícolas en la NIC 41, «Agricultura: plantas productoras».

3. Los ingresos en el PGC 2007 y la NIC 18, «Ingresos de las actividades ordinarias»

Antes de abordar el estudio de la nueva norma, se ha considerado conveniente partir del planteamiento existente en la anterior norma contable internacional de ingresos (NIC 18) y en la norma contable española del PGC 2007 todavía vigente.

El PGC 2007 no contempla una definición concreta de los ingresos de actividades ordinarias⁴. La NIC 18 es mucho más explícita en este sentido, definiendo en el párrafo 7 (P7) que «Ingreso ordinario es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el ejercicio, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en el patrimonio».

Teniendo en cuenta que el PGC 2007, cuya entrada en vigor fue el 1 de enero de 2008, en su introducción se refiere a su vocación de convergencia con los reglamentos comunitarios que contienen las NIC/NIIF adoptadas, en todos aquellos aspectos que resultan necesarios para hacer compatibles ambos cuerpos normativos, es evidente la correlación que presenta con la NIC 18, «Ingresos ordinarios», y la NIC 11, «Contratos de construcción», vigentes en aquella fecha, ambas derogadas por la NIIF 15, «Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes», que ha entrado en vigor el 1 de enero de 2018.

Ambas normas presentan tres bloques comunes y perfectamente definidos:

- Valoración de los ingresos ordinarios (aspectos comunes a los ingresos por ventas y prestaciones de servicios).
- Ingresos por venta de bienes.
- Ingresos por prestaciones de servicios.

Los aspectos comunes están dedicados a la medición, es decir, el importe por el que se contabilizará la transacción. La regla general es el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, que generalmente será el precio acordado para dichos bienes o servicios deducido cualquier descuento. Además, hay una serie de reglas especiales. Así, en los casos de aplazamiento o con un interés, el valor de la contraprestación y del ingreso será el valor actual de los flujos futuros actualizados a un tipo de descuento adecuado, según establece la definición de valor actual en la primera parte del PGC (Marco Conceptual), es decir, que se considera el efecto financiero de la transacción. En el mismo sentido se expresa el párrafo 10 de la NIC 18 cuando se refiere al componente financiero de la operación.

También hay en el PGC 2007 una regla especial para aquellas operaciones en las que existen distintos componentes identificables, ya que deben registrarse aplicando diferen-

⁴ Sí que hay una definición genérica en el Marco Conceptual 5.º 4.

tes criterios, como sería el caso de ventas de bienes con servicios accesorios, cuando en la norma de registro y valoración 14.^a (en adelante NRV 14.^a) 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». En el mismo sentido se expresa el párrafo 13 de la NIC 18.

Los epígrafes Ingresos por venta de bienes e Ingresos por prestaciones de servicios constituyen los ejes de ambas normas, ya que están referidos al reconocimiento, es decir, al momento en que deben registrarse los ingresos.

En el caso de los ingresos procedentes de las ventas de bienes su reconocimiento, que suele ser operación por operación, solamente se produce cuando se hayan cumplido todas y cada una de las siguientes condiciones:

- La empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes con independencia de su transmisión jurídica. Se presumirá que no se ha producido la citada transferencia, cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la empresa, y esta la obligación de recomprarlo por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista.
- La empresa no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos en un grado asociado normalmente con su propiedad, ni retiene el control efectivo de los mismos.
- El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.
- Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.
- Los costes incurridos o a incurrir en la transacción pueden ser valorados con fiabilidad.

En cuanto a los ingresos por prestaciones de servicios, ambas normas indican que se reconocerán cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio. Esto supone el cumplimiento de todas y cada una de las cuatro condiciones que se enumeran a continuación:

- El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.
- Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.
- El grado de realización de la transacción, en la fecha del cierre del ejercicio, puede ser valorado con fiabilidad.

- Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser valorados con fiabilidad.

El PGC 2007 no proporciona criterios para la aplicación concreta del porcentaje de realización del servicio. También dicho método es mencionado en la introducción de la Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción. La NIC 18 es más explícita en este sentido, ya que en su párrafo 24 indica que el grado de realización de una transacción puede determinarse mediante varios métodos y que cada entidad puede usar el método que mide con más fiabilidad los servicios realizados. Señala concretamente los siguientes:

- Inspección de los trabajos ejecutados.
- La proporción que los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de los servicios a prestar.
- La proporción que los costes incurridos hasta la fecha suponen sobre el coste estimado total de la operación.

También la NIC 11, «Contratos de construcción», proporciona guías detalladas para la aplicación de este método a las que remite el párrafo 21 de la NIC 18.

Por último, ambas normas indican que cuando el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios no pueda ser estimado de forma fiable, se reconocerán ingresos, solo en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables. El mecanismo contable del PGC es que las existencias incluirán el coste de producción de los servicios incurridos en tanto aún no se haya reconocido el ingreso por prestación de servicios correspondiente conforme a lo establecido en la norma relativa a ingresos por ventas y prestaciones de servicios. La NIC 18 solamente indica: «Cuando el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios no pueda ser estimado de forma fiable, los ingresos ordinarios correspondientes deben ser reconocidos como tales, solo en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables».

4. NIIF 15, «Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes»

El importe de los ingresos es uno de los más importantes para las entidades y también para los usuarios que utilizan la información financiera que suministran.

En los requerimientos anteriores a la promulgación de esta norma existía una gran divergencia entre las NIIF del IASB y el regulador contable de Estados Unidos, el Financial Accounting Standards Board (FASB). Por ello, en el año 2002 se inicia un proyecto conjunto

entre ambos organismos con el fin de clarificar y aunar posturas sobre el tema. Producto de este proyecto han sido la NIIF 15 y el Tema 606 que se introdujo en la Codificación de Normas de Contabilidad del FASB.

La nueva norma⁵ sobre ingresos ha entrado en vigor para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018 y ha derogado las siguientes normas:

- NIC 11, «Contratos de construcción».
- NIC 18, «Ingresos de actividades ordinarias».
- IFRIC (CINIIF) 13, «Programas de lealtad con clientes».
- IFRIC (CINIIF) 15, «Acuerdos para la construcción de inmuebles».
- IFRIC (CINIIF) 18, «Transferencias de activos provenientes de los clientes».
- SIC 31, «Ingresos ordinarios: Transacciones de trueque que implican servicios de publicidad».

A primera vista, lo que llama la atención de la NIIF 15 es que es una norma con mucho más detalle que su predecesora NIC 18.

La NIIF 15 se aplica a todos los contratos con clientes, aunque hay algunas excepciones, entre la que se pueden citar:

- Contratos que estén dentro del alcance de la NIC 17, «Arrendamientos».
- Contratos de seguro dentro del alcance de la NIIF 4, «Contratos de seguros».
- Instrumentos financieros y otros derechos u obligaciones contractuales que están dentro del alcance de la NIIF 9, «Instrumentos financieros»; NIIF 10, «Estados financieros consolidados»; NIIF 11, «Acuerdos conjuntos»; NIC 27, «Estados financieros separados», y NIC 28, «Inversiones en asociadas y negocios conjuntos».

5. Etapas en el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias

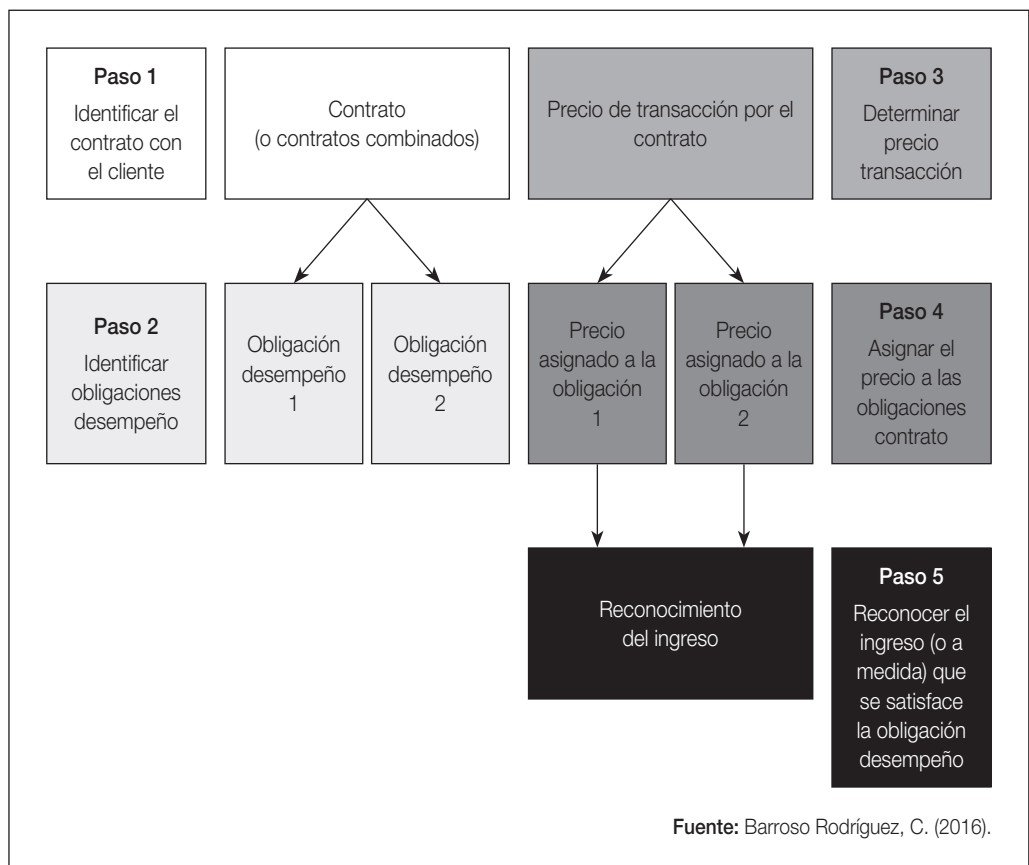
El principio básico de la norma es que el reconocimiento del ingreso de las actividades ordinarias que representan la transferencia de bienes y servicios comprometidos con clientes a cambio de importe refleje la contraprestación a recibir (párrafo IN7).

⁵ En España se realizará en este año la modificación de la NRV 14.^a para recoger los aspectos fundamentales de la NIIF 15 y realizar su desarrollo a través de una resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

El párrafo mencionado indica que una entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con el principio básico mediante la aplicación de las siguientes etapas:

- Etapa 1. Identificar el contrato.
- Etapa 2. Identificar las obligaciones de desempeño en el contrato.
- Etapa 3. Determinar el precio de la transacción.
- Etapa 4. Asignar el precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño del contrato.
- Etapa 5. Reconocer el ingreso de las actividades ordinarias cuando (o a medida que) la entidad satisface una obligación de desempeño.

Este proceso se aplica, de forma general, contrato por contrato, y también existe la posibilidad de aplicarlo a poblaciones de contratos homogéneas.



5.1. Etapa 1. Identificación del contrato

Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. Los contratos pueden ser escritos, orales o estar implícitos en las prácticas tradicionales del negocio y están amparados por normas legales.

Para que exista un contrato con un cliente, es decir, que existan derechos y obligaciones se tienen que cumplir los siguientes criterios (párrafo 9):

- Las partes han aprobado el contrato y se comprometen a cumplir con las obligaciones.
- La entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes y servicios a transferir.
- La entidad puede identificar las obligaciones de pago en relación con los servicios a transferir.
- El contrato tiene fundamento comercial, es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de caja de la entidad cambien como resultado del mismo.
- Es probable el cobro de la contraprestación a la que la entidad tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente.

La principal modificación en este punto respecto a la NIC 11 y el PGC se produce en el efecto del riesgo del crédito. La normativa anterior señalaba como una de las condiciones para el reconocimiento de los ingresos:

Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.

Sin embargo, la NIIF 15 indica que existe contrato si «es probable el cobro de la contraprestación a la que la entidad tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente».

Un caso concreto que puede representar esta situación sería el de una entidad que firma un contrato por 1.000 um para prestar un servicio de ingeniería en una región que actualmente tiene dificultades económicas y, aunque solamente espera cobrar la mitad del contrato, la entidad lo lleva adelante, ya que espera una recuperación económica futura que le permitirá firmar nuevos contratos en el futuro. En esta situación sí cumple el apartado del párrafo 9 e), puesto que es probable (más del 50 %) que se pueda cobrar, tratándose como una reducción de precio y, por tanto, se reconoce el contrato, siempre y cuando se cumpla el resto de las condiciones descritas en el párrafo 9 de la NIIF 15.

En el caso de que se hayan entregado bienes o servicios una vez que se ha finalizado el contrato, la situación es similar, y se registrará un pasivo en tanto no se produzca la renovación del contrato. Un caso que puede explicar esta situación sería un contrato de prestación de servicios que ha finalizado, pero se sigue prestando el servicio y, pasado un cierto tiempo, se firma un nuevo contrato. En este caso, los importes cobrados durante ese tiempo se registran como un pasivo y se darán como ingresos cuando se haya cumplido la condición de la existencia del contrato y las demás condiciones.

La norma también presta especial atención a la combinación de contratos y a las modificaciones del contrato.

5.1.1. Combinación de contratos

Se produce una combinación de dos o más contratos realizados aproximadamente al mismo tiempo y con el mismo cliente y se contabilizan como un único contrato, si se cumplen uno o más de los siguientes criterios.

- Los contratos se negocian como un paquete con un objetivo comercial único.
- El importe a pagar por un contrato depende del precio o desempeño del otro contrato.
- Los bienes o servicios comprometidos en los contratos son una obligación de desempeño.

El desempeño es un compromiso con un cliente para transferirle:

- Un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto.
- Una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente los mismos y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.

5.1.2. Modificación de contratos

La modificación de un contrato supone un cambio en el alcance o en el precio (o en ambos) que han aprobado las partes. La modificación se contabiliza como un contrato separado si están presentes las dos condiciones siguientes:

- El alcance del contrato se incrementa debido a la incorporación de bienes o servicios comprometidos que son distintos.
- El precio del contrato se incrementa por un importe de la contraprestación que refleja los precios de venta independientes aplicados por la entidad a los bienes

o servicios prometidos adicionales y cualquier ajuste apropiado a ese precio para reflejar las circunstancias de un contrato específico.

A continuación, lo exponemos con un ejemplo:

Ejemplo 1

Se firma un contrato para vender 90 unidades en un plazo de tres años al precio de 20 um/ unidad, y al comienzo del tercer año se amplía dicho contrato por dos años más vendiendo otras 60 unidades al precio de 18 um.

Solución

Suponiendo que hay una venta uniforme de unidades anualmente, los ingresos que se reconocerán con la modificación del contrato, en cada uno de los ejercicios, son los siguientes:

Año	Unidades vendidas	Precio unitario	Ingresos reconocidos
1	30	20	600
2	30	20	600
3	30	18,67 (1)	560
4	30	18,67 (1)	560
5	30	18,67 (1)	560
Total			2.880

(1) El precio unitario de 18,67 se obtiene a partir de la modificación del contrato de la siguiente forma:

- Unidades no vendidas: 90.
- Precio total de las unidades no vendidas: $(30 \times 20 + 60 \times 18) = 1.680$.
- Nuevo precio unitario: $1.680/90 = 18,67$.

Si no se diesen las circunstancias para que la operación anterior se calificase como una modificación del contrato, los ingresos que se reconocerán en cada uno de los ejercicios queda de la siguiente forma:





Año	Unidades vendidas	Precio unitario	Ingresos reconocidos
1	30	20	600
2	30	20	600
3	30	20	600
4	30	18	540
5	30	18	540
Total			2.880

5.2. Etapa 2. Identificación de las obligaciones de desempeño

Al comienzo del contrato, una entidad evaluará los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente e identificará como una obligación de desempeño cada compromiso de transferir al cliente:

- Un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) diferenciado.
- Una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.

Un bien o servicio que se compromete con un cliente es distinto si se cumplen los dos criterios siguientes:

- 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).
- 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).

Así en el caso de una constructora que recibe el encargo de realizar un edificio en todos sus elementos, el cliente podría recibir los componentes de forma aislada (preparación de solar, cimentación, construcción propiamente dicha, etc.) o en combinación de todos. Si el encargo es recibir todos los activos, es decir, que no se hace de forma separada, no se cumple el segundo requisito y los bienes a entregar no son distintos por lo que solamente hay una transacción.



5.3. Etapa 3. Precio de la transacción

El precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros, como los impuestos sobre las ventas y prestaciones de servicios. La contraprestación que se compromete en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables o ambos.

A la hora de determinar el precio la entidad, deben considerarse los siguientes aspectos:

- Contraprestación variable (descuentos, devoluciones, primas de desempeño, penalizaciones u otros similares).
- Limitaciones de las estimaciones de las contraprestaciones variables.
- Componentes financieros significativos observados en el contrato.
- Contraprestaciones en especie.
- Contraprestaciones a realizar al cliente.

5.3.1. Contraprestación variable

El importe de la contraprestación puede variar por descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, penalizaciones u otros.

Existe una contraprestación variable cuando está expresamente recogida en el contrato o bien cuando el cliente tiene una expectativa válida que surja de las prácticas tradicionales de negocios u otros hechos que indican que la intención de la entidad, al realizar el contrato con el cliente, es la de ofrecerle una reducción del precio.

El importe de la contraprestación variable se calculará:

- Según el valor esperado (suma de los importes ponderados según probabilidades).
- El importe más probable (es valor más probable cuando existan dos posibilidades de desenlace).

Además, solo se incluirá en el precio de la transacción todo o parte del importe de la contraprestación variable estimada en la medida en que sea altamente probable que no ocurra una reversión significativa del importe de ingresos de actividades ordinarias acumulado reconocido cuando posteriormente se resuelva la incertidumbre de la contraprestación variable.



Ejemplo 2

Una entidad firma un contrato para construir una instalación por importe de 1.000 um, y en el contrato se establece una penalización de 100 um si la entrega se produce en un plazo superior al establecido en la firma de contrato.

Solución

A partir de la situación anterior, la entidad concluye que hay un importe fijo de 900 um y un importe variable de 100 um, por lo que el importe a reconocer como ingreso será de 900 um o 1.000 um dependiendo de la estimación de probabilidades que realice la entidad con relación al cumplimiento del plazo establecido en el contrato.

Otro caso típico de contraprestación variable es el incremento del precio por adelantado en la entrega del bien, que exponemos en el ejemplo 3.

Ejemplo 3

Una entidad firma un contrato para la entrega de un barco de carga por 5.000 um. El plazo de entrega pactado es de 12 meses. Además, se acuerda que si la entrega es en un plazo inferior a 11 meses el precio de la operación se incrementa en 200 um.

Solución

Al igual que en el caso anterior, la entidad concluye que estamos ante una contraprestación variable, por lo que dependiendo de las probabilidades del plazo de entrega, el importe del precio de la transacción será de 5.000 o 5.200 um.

Los aspectos analizados en los párrafos anteriores no estaban contemplados en la NIC 18 ni en el PGC 2007.

5.3.2. Componente financiero de la transacción

Al determinar el precio de la transacción, una entidad ajustará el importe comprometido de la contraprestación para dar cuenta de los efectos del valor temporal del dinero, si el calendario de pagos acordado por las partes del contrato (explícita o implícitamente) proporciona al cliente o a la entidad un beneficio significativo de financiación de la transferencia de bienes o servicios al cliente.

El objetivo de ajustar el importe que se ha comprometido en la contraprestación para dar cuenta de un componente de financiación significativo es que una entidad reconozca los ingresos de actividades ordinarias por un importe que refleje el precio que un cliente habría pagado por los bienes o servicios comprometidos si hubiera pagado en efectivo por dichos bienes o servicios.

Como solución práctica, una entidad no necesita ajustar el importe que se ha comprometido como contraprestación para dar cuenta de los efectos de un componente de financiación significativo si la entidad espera, al comienzo del contrato, que el periodo entre el momento en que la entidad transfiere un 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.

El PGC 2007 sí que contempla el registro del componente financiero en la NRV 9.^a, «Instrumentos financieros», cuando se refiere a los activos financieros de carácter comercial incluidos en la categoría de «Préstamos y partidas a cobrar», que se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que le sean atribuibles. Los activos financieros incluidos en esta categoría se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo. Sin embargo, también existe la posibilidad de eliminar el componente financiero en aquellos casos cuando no sea significativo, cuestión que se produce cuando la transacción incurra en las tres circunstancias siguientes para los créditos comerciales:

- Vencimiento no superior a un año.
- No tengan un tipo de interés contractual.
- Cuando el efecto de actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

Además, los anticipos y créditos al personal, los dividendos a cobrar y los desembolsos exigidos sobre instrumentos de patrimonio, cuyo importe se espera recibir en el corto plazo, se podrán valorar por su valor nominal cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

La NIC 39, «Instrumentos financieros», no hacía ninguna referencia a excepciones en el componente financiero limitándose a señalar el párrafo 46 a):

Después del reconocimiento inicial, la entidad valorará los activos financieros, incluyendo aquellos derivados que sean activos, por sus valores razonables, sin deducir los costes de transacción en que pueda incurrir en la venta o disposición por otra vía del activo, con la excepción de los siguientes activos financieros:

(a) Préstamos y partidas a cobrar, tal como se definen en el párrafo 9, que se valorarán al coste amortizado utilizando el método del tipo de interés efectivo.

Sin embargo, la NIIF 9, «Instrumentos financieros», sí que recoge el efecto financiero como regla general (párrafo 5.1.1) pero admite la excepción para los créditos comerciales en el párrafo 5.1.3:

A pesar del requerimiento del párrafo 5.1.1, en el momento del reconocimiento inicial una entidad medirá las cuentas por cobrar comerciales que no tengan un componente financiero significativo (determinado de acuerdo con la NIIF 15) a su precio de transacción (como se define en la NIIF 15).

Ejemplo 4

Una entidad ha realizado una entrega de bienes con un precio de transacción de 20.000 um aplazando el cobro 60 días.

Solución

En este caso se podrá reconocer el ingreso íntegramente en el momento inicial. Ahora bien, si la entidad entrega bienes con fecha 1 de enero del año 1 por importe de 20.000 um aplazando el importe en tres pagos anuales de 7.482,20 um, deberá reconocer en el momento inicial un ingreso de 20.000 y actualizar el activo financiero de acuerdo con la NIIF 9, «Instrumentos financieros». El reconocimiento financiero anual sería el siguiente, aplicando un tipo de interés del 6 % anual.

Años	Intereses	Cobro	Recuperación	Coste amortizado
0				20.000
1	1.200	7.482	6.282	13.718
2	823	7.482	6.659	7.059
3	424	7.482	7.059	0
			20.000	

5.3.3. Contraprestación en especie

Para determinar el precio de la transacción para contratos en los que un cliente compromete una contraprestación en una forma distinta al efectivo, una entidad medirá la contraprestación distinta al efectivo (o compromiso de contraprestación distinta al efectivo) al

valor razonable. Si una entidad no puede estimar de forma fiable el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo, la entidad medirá dicha contraprestación de forma indirecta por referencia al precio de venta independiente de los bienes o servicios aportados.

5.4. Etapa 4. Asignación del precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño del contrato

El objetivo de esta etapa es distribuir el precio de la transacción entre las diferentes obligaciones de desempeño a cada uno de los bienes y servicios que se han comprometido en el contrato.

Para asignar el precio de la transacción a cada obligación de desempeño basándose en el precio relativo de venta independiente, una entidad 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, siendo el precio de venta independiente aquel al que una entidad vendería un bien o servicio comprometido de forma separada a un cliente. Si un precio de venta independiente no es directamente observable, una entidad lo estimará por el importe que resultaría de la distribución del precio de la transacción cumpliendo el objetivo de asignación.

Los métodos adecuados para estimar el precio de venta independientes de un bien o servicio incluyen, aunque no se limitan a los siguientes:

- Enfoque de evaluación del mercado ajustado. Una entidad 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. Este enfoque puede también incluir la referencia a los precios que los competidores de la entidad han asignado a bienes o servicios similares y el ajuste de esos precios, según sea necesario, para reflejar los costes y márgenes de la entidad.
- Enfoque del coste esperado más un margen.
- Enfoque residual. Una entidad 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.

El enfoque residual solo se puede utilizar si se cumple uno de los criterios siguientes:

- La entidad vende el mismo bien o servicio a clientes diferentes dentro de un rango amplio de importes.



- La entidad no ha establecido todavía un precio para ese bien o servicio y este no ha sido previamente vendido de forma independiente (es decir, el precio de venta es incierto).

A continuación se desarrolla el enunciado base del ejemplo número 5 cuya solución se plantea posteriormente.

Ejemplo 5

Una entidad en octubre del año 1 firma un contrato por el que se vende una máquina por importe de 20.000 um que se percibirán en el momento de la entrega. En el momento de la firma se reciben 4.000 um como garantía de su cumplimiento y que descontarán del precio final. Al inicio de mes de enero del año 2 se entrega el activo cobrándose las cantidades pactadas y con un descuento del 10 %.

El contrato incluye el mantenimiento del activo de forma gratuita durante dos años y la extensión de la garantía durante otros dos, ya que la garantía legal cubre dos años.

5.4.1. Enfoque de mercado

Para asignar el precio según este enfoque se parte de los precios de mercado de los servicios contratados. A continuación, se desarrolla este tipo de enfoque con un ejemplo.

Ejemplo 6

A partir de los datos del ejemplo se sabe que el coste anual del mantenimiento es de 750 um y la extensión de la garantía 1.000 um. La asignación es la siguiente:

Solución

Precio inicial	20.000
Menos descuento	-2.000
Precio final	18.000





La asignación del precio es de la siguiente forma:

Activo/Servicio	Precio mercado	Porcentaje	Precio acordado
Activo	20.000	91,95 %	16.551
Mantenimiento	750	3,45 %	621
Garantía	1.000	4,60 %	828
	21.750	100 %	18.000

5.4.2. Enfoque del coste esperado más un margen

La metodología es similar a la del apartado anterior, con la diferencia de que los porcentajes se obtienen a partir de la suma de costes y de los márgenes.

Ejemplo 7

Suponiendo que los costes del activo y los servicios tienen los siguiente costes y márgenes esperados:

Activo/Servicio	Coste	Margen	Suma	Porcentajes
Activo	15.000	5.000	20.000	92,59 %
Mantenimiento	500	200	700	3,24 %
Garantía	500	400	900	4,17 %
	16.000	5.600	21.600	100 %

Solución

La asignación de los precios a las obligaciones de desempeño es la siguiente:





Activo/Servicio	Precio acordado	Porcentaje
Activo	16.666	92,59%
Mantenimiento	583	3,24%
Garantía	751	4,17%
	18.000	100%

5.5. Etapa 5. Reconocimiento del ingreso

Es la última etapa y supone la culminación del proceso. Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos (es decir, uno o varios activos) al cliente. Un activo se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese activo.

El control de un activo hace referencia a la capacidad para redirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. El control incluye la capacidad de impedir que otras entidades dirijan el uso del activo y obtengan sus beneficios.

Además, la NIIF 15 considera más indicadores en la transferencia de control que permiten el reconocimiento de obligaciones que se cumplen en un punto dado del tiempo: la existencia de un derecho presente de cobro, el cliente tiene derecho legal al activo, la entidad ha transferido la posesión física del activo, el cliente ha recibido los riesgos y beneficios procedentes de la propiedad y el cliente ha aceptado el activo.

Por otro lado, para la obligación de desempeño identificada al comienzo del contrato, hay que determinar si se satisface a lo largo del tiempo o bien se satisface en un momento determinado.

5.5.1. Obligaciones que se cumplen a lo largo del tiempo

Se transfiere el control de un bien o un servicio a lo largo del tiempo y, por tanto, se reconocen los ingresos a lo largo del tiempo si se cumple alguno de los siguientes criterios:

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

- El desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, trabajo en progreso) que el cliente controla a medida que se crea o mejora el activo.
- El desempeño de la entidad no crea un activo con uso alternativo para la entidad y esta tiene un derecho exigible al pago por el desempeño que se ha completado hasta la fecha.

En el caso de que no se cumplan las circunstancias anteriores la obligación se considera cumplida en un momento determinado que será cuando se transfiera el control del activo.

La NIIF 15 proporciona básicamente dos métodos para medir el progreso y reconocer el ingreso que son los métodos de producto y métodos de recursos.

- **Métodos de producto o de *outputs*.** Se reconocen 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 él (tales como estudios del desempeño completado hasta la fecha, evaluaciones de resultados logrados, hitos alcanzados, tiempo transcurrido y unidades producidas o entregadas). Las desventajas de los métodos de producto son que los productos utilizados para medir el progreso pueden no ser directamente observables y la información requerida para aplicarlos puede no estar disponible para una entidad sin un coste desproporcionado. Por ello, puede ser necesario un método de recursos.
- **Métodos de recursos o de *inputs*.** Se reconocen los ingresos de actividades ordinarias sobre la base de los esfuerzos o recursos de la entidad para satisfacer la obligación de desempeño (por ejemplo, recursos consumidos, horas de mano de obra gastadas, costes incurridos, tiempo transcurrido u hora de maquinaria utilizada) en relación con los recursos totales esperados para satisfacer dicha obligación de desempeño. Si los esfuerzos o recursos de la entidad se gastan uniformemente a lo largo del periodo de desempeño, puede ser apropiado para la entidad reconocer el ingreso de actividades ordinarias sobre una base lineal.

Ejemplo 8

El 1 de octubre del año 1 una entidad es contratada para la realización de un servicio de ingeniería cuya duración prevista es de diez meses. El precio de venta es de 300.000 um que se cobrarán al final del servicio. Los costes estimados son 200.000 por lo que la ganancia prevista es de 100.000. Durante el año 1, los costes incurridos han sido: mano de obra, 50.000 um, y otros costes, 30.000. Al cierre del año 1 se estiman unos costes pendientes de 120.000 um. Los costes de ejecución del contrato en el año 2 han sido: 120.000 um.





Solución

Si los ingresos a reconocer se contabilizan por métodos de productos o de *outputs* se podría utilizar como base de reconocimiento de los ingresos, entre otras alternativas, el tiempo transcurrido.

Año	Tiempo transcurrido	Cálculo	Ingresos
1	3 meses	$300.000 \times 3/10$	90.000
2	7 meses	$300.000 \times 7/10$	210.000

Si el reconocimiento se hace a través de métodos de recursos o de *inputs*, se podría utilizar, entre otros, los costes incurridos, lo que daría la siguiente distribución de reconocimiento:

	Costes incurridos	Costes pendientes estimados	Proporción	Reconocimiento de ingresos
1	80.000	120.000	$[80.000/(80.000 + 120.000)] = 40\%$	$300.000 \times 40\% = 120.000$
2	120.000	0	$120.000/(80.000 + 120.000) = 60\%$	$300.000 \times 60\% = 180.000$

La proporción se calcula de la siguiente forma:

$$\frac{\text{Costes incurridos}}{\text{Costes incurridos} + \text{Costes estimados pendientes}} \times 100\%$$

En el caso de imputación del ingreso a lo largo del tiempo, la NIIF 15 proporciona diferentes alternativas: costes incurridos, tiempo transcurrido, desempeño completado hasta la fecha lo que significa que desaparece el criterio de la normativa anterior (NIC 2, «Existencias», párrafo 19 y PGC NRV 10.^a, «Existencias») mediante la cual las existencias incluirán el coste de producción de los servicios en tanto aún no se haya reconocido el ingreso por prestación de servicios correspondiente conforme a lo establecido en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios.

La normativa anterior (NIC 18, PGC 2007 y NIC 11) se inclina por el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias por referencia al grado de realización de una transacción lo que se denomina habitualmente con el nombre de método del porcentaje de



realización. Bajo este método, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen en los periodos contables en los cuales tiene lugar la prestación del servicio. La NIC 11 exige también la utilización de esta base de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias. Los requerimientos de esa norma son, por lo general, aplicables al reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias y gastos asociados con una operación que implique prestación de servicios.

5.5.2. Obligaciones que se cumplen en un punto dado del tiempo

Tal y como se ha indicado anteriormente, si una obligación de desempeño no se satisface a lo largo del tiempo, una entidad la satisfará en un momento determinado. Para determinar el momento exacto en que un cliente obtiene el control de un activo comprometido, la NIIF 15 se remite a los criterios generales sobre la transferencia del control (párrafos 31 a 34). El control de un activo hace referencia a la capacidad de impedir que otras entidades dirijan el uso del activo y obtengan sus beneficios, que se pueden obtener de diferentes formas, entre otras;

- El uso del activo para producir bienes o servicios.
- El uso del activo para mejorar el valor de otros activos.
- El uso del activo para liquidar pasivos o reducir gastos.
- La venta o intercambio del activo.

En la práctica, en la mayoría de los casos, la entrega del bien dará lugar al reconocimiento del ingreso. Así, si una entidad vende productos el 1 de marzo con entrega inmediata reconocerá el ingreso en ese momento. El mismo caso se producirá en la prestación de servicios, como puede ser la prestación de un servicio médico concreto.

6. Caso práctico de un contrato con el desarrollo de las cinco etapas

Una entidad ha firmado un contrato para la fabricación y entrega de 5 aviones el día 1 de enero del año 0 con un fondo de inversiones que posteriormente los alquilará a compañías aéreas. El precio inicialmente previsto para la operación es de 100.000 um/avión por lo que el total ascenderá a 500.000 um. La entrega de la primera unidad está prevista al inicio del año 1 y las restantes, en periodos de tres meses que es el tiempo que se estima para la fabricación de cada unidad. El fabricante obtiene en la firma del contrato un adelanto del 20 % de precio de la operación. El coste estimado inicialmente es 70.000 um/avión.

El importe contratado conlleva el mantenimiento de los aviones durante los dos primeros años de vida y una garantía adicional durante los dos años siguientes sobre los componentes del aparato excepto los motores, ya que la garantía legal cubre los dos primeros años. El importe de estos conceptos si se vendiesen por separado serían de 30.000 y 40.000 um, respectivamente.

Durante el año 0, a instancias de la autoridad aérea, se tienen que realizar unas modificaciones en los aviones relacionadas con la seguridad, por lo que el coste se incrementa en 5.000 um que se repercuten al cliente, ya que así estaba previsto en el contrato inicial.

Además, se acuerda una reducción de 5 % en el precio si la entrega se produce fuera de los plazos previstos inicialmente.

Paso 1. Identificación del(los) contrato(s) con el cliente

Se trata de un contrato con un cliente por el que la entidad se compromete a entregar 5 aviones en unas fechas concretas (enero del año 1 y posteriormente con carácter trimestral una unidad) y además al mantenimiento durante dos años y garantía parcial durante los dos siguientes.

Paso 2. Identificación de las obligaciones de desempeño del contrato

Al comienzo del contrato se evaluarán los distintos bienes o servicios comprometidos con el cliente identificando como una obligación de desempeño cada compromiso de transferir al cliente. Se plantea ahora el siguiente problema respecto al contrato:

- ¿Son bienes y servicios distintos?
- ¿Es una serie de bienes y servicios distinto que son sustancialmente iguales y tiene el mismo patrón de transferencia?

Un bien o servicio que se compromete con un cliente es distinto si se cumplen los dos criterios siguientes:

- El cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos que estén disponibles.
- El compromiso de una entidad de transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato.

A la vista de los párrafos anteriores en el caso expuesto existen tres obligaciones de desempeño diferentes que son:

- Fabricación de los cinco aviones.
- Mantenimiento de los aparatos durante dos años.
- Garantía adicional sobre las piezas durante otros dos años

Paso 3. Determinar el precio de la transacción

Con base en los datos facilitados el precio de la transacción será:

$$5 \text{ aviones} \times 100.000 \text{ um/avión} = 500.000 \text{ um}$$

Paso 4. Asignar el precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño del contrato

Obligación desempeño	Importe unitario	Importe total
Adquisición aviones	$430.000/5 = 86.000$	430.000
Mantenimiento aviones	$30.000/5 = 6.000$	30.000
Extensión de la garantía	$40.000/5 = 8.000$	40.000
Total ingresos		500.000

Paso 5. Reconocer el ingreso de las actividades ordinarias cuando (o a medida que) la entidad satisface una obligación de desempeño

El reconocimiento de los ingresos se realizará respecto de los aviones en el momento de la entrega de los mismos, es decir:

Avión	Fecha ingreso	Importe
Número 1	Enero año 1	86.000
Número 2	Abril año 1	86.000
Número 3	Julio año 1	86.000
Número 4	Octubre año 1	86.000
Número 5	Enero año 2	86.000

El ingreso a reconocer por mantenimiento de cada avión es de 6.000 y se extiende a lo largo de dos años desde la entrega del mismo, por lo que los ingresos a reconocer serán en cada uno de los años los siguientes:

Avión	Año 1	Año 2	Año 3	Total
Número 1	3.000	3.000		6.000
Número 2	2.250	3.000	750	6.000
Número 3	1.500	3.000	1.500	6.000
Número 4	750	3.000	2.250	6.000
Número 5		3.000	3.000	6.000
	7.500	15.000	7.500	30.000

El reconocimiento de los ingresos por garantía es el siguiente:

Avión	Año 3	Año 4	Año 5	Total
Número 1	4.000	4.000		8.000
Número 2	3.000	4.000	1.000	8.000
Número 3	2.000	4.000	2.000	8.000
Número 4	1.000	4.000	3.000	8.000
Número 5		4.000	4.000	8.000
	10.000	20.000	10.000	40.000

Y el importe total de los ingresos de cada año:

Concepto	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5	Total
Aviones	344.000	86.000				430.000
Mantenimiento	7.500	15.000	7.500			30.000
Garantía			10.000	20.000	10.000	40.000
Total	351.500	101.000	17.500	20.000	10.000	500.000

7. Costes del contrato

A veces se incurre en costes en la consecución de un contrato, son los denominados costes incrementales: aquellos en que incurre una entidad para obtener un contrato con un cliente en los que no habría incurrido si el contrato no se hubiera obtenido (por ejemplo, una comisión de venta).

Una entidad reconocerá como un activo los costes incrementales de obtener un contrato con un cliente si la entidad espera recuperar dichos costes, aunque como solución práctica, se pueden reconocer como gasto del ejercicio si el periodo de amortización del activo que se hubiera reconocido es inferior a un año.

Supónganse que una entidad ha incurrido en los costes de preparación de una propuesta de contrato de 2.000 um en concepto de asesores y material y que las comisiones de venta de obtención del contrato han sido de 3.000 um. El importe que podría activar solamente es el de las comisiones, ya que hubiese sido el único coste evitable de no obtenerse el contrato.

Si los costes incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente no están dentro del alcance de otra norma, la entidad reconocerá un activo por los costes incurridos para cumplir un contrato solo siempre que dichos costes cumplan todos los criterios siguientes:

- Los costes se relacionan directamente con un contrato o con un contrato esperado que la entidad puede identificar de forma específica (por ejemplo, los costes relacionados con servicios que se prestarán por la renovación de un contrato existente o los costes de diseño de un activo que va a ser transferido bajo un contrato específico que aún no ha sido aprobado).
- Los costes generan o mejoran recursos de la entidad que se utilizarán para satisfacer (o para continuar satisfaciendo) obligaciones de desempeño en el futuro.
- Se espera recuperar los costes.

8. Guía de aplicación. Categorías específicas

La NIIF 15 incorpora una guía de aplicación en la que organiza una serie de categorías o casos particulares. A continuación, se realiza un análisis con ejemplos de algunos de los que se consideran más habituales.

8.1. Ventas con derecho a devolución

En algunos contratos, una entidad transfiere el control de un producto a un cliente y también le concede el derecho a devolver el producto por razones tales como insatisfacción

con el producto y recibe cualquier combinación de lo siguiente: un reembolso total o parcial de cualquier contraprestación pagada; un crédito que puede aplicarse contra los importes debidos, o que se deberán a la entidad; y cambiarlo por otro producto.

La contabilización de las devoluciones supone reconocer:

- Un ingreso de actividades ordinarias por los productos transferidos por el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho (por ello, los ingresos de actividades ordinarias no se reconocerían para los productos que se espera que sean devueltos).
- Un pasivo por reembolso.
- Un activo (y el correspondiente ajuste al coste de ventas) por su derecho a recuperar los productos de los clientes al establecer el pasivo por reembolso.

Ejemplo 9

Una entidad ha vendido 20.000 unidades durante el año 1 por precio unitario de 20 um y un coste unitario de 15 um. Los clientes pueden devolver la compra en un periodo de 60 días con devolución total del importe pagado. La experiencia de la entidad indica que el importe de las devoluciones estimadas al cierre del ejercicio es del 5%.

Solución

En este caso la entidad reconocerá un ingreso por ventas de 20.000 unidades \times 20 um/unidad = 400.000 um y además al cierre del ejercicio reconocerá un pasivo por reembolsos de $400.000 \times 5\% = 20.000$ um. Además, se reconocerá un activo por el valor estimado de los bienes recuperados: 20.000 unidades $\times 5\% \times 15 = 15.000$ um. En resumen, los resultados serán:

Ingresos por ventas	400.000
Reconocimiento del pasivo	-20.000
Reconocimiento activo recuperación bienes	15.000
Total	395.000

La NIIF 15 también indica que los pasivos y activos reconocidos en el periodo anterior se actualizarán, es decir, que deben ser anulados.

El tratamiento del PGC 2007 es similar al expuesto, excepto en el reconocimiento del derecho sobre los bienes recuperados, ya que, aunque la NRV 14.^a, «Ingresos por ventas», no señala nada al respecto, en la quinta parte del PGC, «Definiciones y relaciones contables», se desarrolla la cuenta «Provisión para otras operaciones comerciales», que cubre la cobertura de gastos por devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otros conceptos análogos. Tampoco la NIC 11 indicaba nada al respecto por lo que el tratamiento de las devoluciones futuras se realizaba a través de la NIC, 37, «Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes».

8.2. Garantías

Es habitual que una entidad proporcione (de acuerdo con el contrato, la ley o las prácticas tradicionales del negocio) una garantía en conexión con la venta de un producto (ya sea un bien o un servicio). La naturaleza de una garantía puede variar de forma significativa entre sectores industriales y contratos, e incluso están recogidas por ley.

Si un cliente tiene la opción de comprar una garantía por separado (por ejemplo, porque la garantía se cobra o negocia por separado), dicha garantía es un servicio distinto, porque la entidad se compromete a proporcionar el servicio al cliente, adicionalmente al producto que tiene la funcionalidad descrita en el contrato. En esas circunstancias, una entidad contabilizará la garantía comprometida como una obligación de desempeño diferente, y asignará una parte del precio de la transacción a esa obligación de desempeño.

No obstante, si un cliente no tiene la opción de comprar una garantía por separado, una entidad contabilizará la garantía de acuerdo con la NIC 37, «Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes», a menos que la garantía comprometida, o parte de esta, proporcione al cliente un servicio, además de la seguridad de que el producto cumpla las especificaciones acordadas.

Ejemplo 10

Un fabricante vende su producto manufacturado por 1.000 um/unidad, el cual lleva asociada una garantía legal de un año, aunque si los clientes lo desean pueden extender la garantía por otro año pagando un importe adicional de 50 um/unidad. Durante el ejercicio se han vendido 40 unidades acogidos todos los clientes a la garantía adicional vendida. El fabricante estima, con base en su experiencia, que el coste de las reparaciones por garantía será de 200 um/unidad y que se aplicará al 10 % de las unidades vendidas.





Solución

En esta situación en el año de la venta se reconocerán:

- Un ingreso de 40 unidades vendidas por 1.000 um/unidad de 40.000 um, importe que incluye la garantía legal.
- Un pasivo (anticipos de clientes) por las garantías adicionales contratadas por los clientes de $40 \times 50 = 2.000$ um.
- Un gasto por reconocimiento de la provisión por la estimación realizada de 4 unidades \times \times 200 um/unidad = 800 um.

El tratamiento del PGC es similar, así la NRV 14.^a refiere: «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». También es similar el tratamiento de costes estimados de las reparaciones por garantía que se realiza a través de una provisión que se ajusta al cierre del cada ejercicio.

La NIC 18 se refiere a la garantía de una forma genérica, así en el párrafo 19: «Los ingresos ordinarios y gastos, relacionados con una misma transacción o evento, se reconocerán de forma simultánea. Este proceso se denomina habitualmente con el nombre de correlación de gastos con ingresos. Los gastos, junto con las garantías y otros costes a incurrir tras la entrega de los bienes, podrán ser valorados con fiabilidad cuando las otras condiciones para el reconocimiento de los ingresos ordinarios hayan sido cumplidas».

8.3. Contraprestaciones del principal a contraprestaciones del agente

Cuando está involucrado un tercero (comisionista o agente) en proporcionar bienes o servicios a un cliente, la entidad determinará si la naturaleza de su compromiso:

- Es una obligación de desempeño consistente en proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (es decir, la entidad actúa como un principal).
- Organiza para el tercero el suministro de bienes o servicios, es decir, la entidad actúa como agente.

8.3.1. La entidad actúa como principal

Una entidad actual como principal y, por tanto, reconoce los ingresos de las actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios transferidos, si controla un bien o servicio antes de que la entidad lo transfiera al cliente, en tanto que el agente solo reconocerá como ingreso su comisión. Sería el caso de una entidad que adquiere lotes de billetes a aerolíneas con importantes descuentos y que los paga independientemente de si después los puede revender o no, aunque la aerolínea es responsable final de la prestación del servicio, incluyendo las compensaciones por las posibles deficiencias del servicio (demora, pérdida de equipaje).

Para determinar si la obligación de desempeño de la entidad es proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (es decir, es un principal) u organizar que los proporcione un tercero (es decir, es un agente), la entidad identificará el bien o servicio especificado a proporcionar al cliente y evaluará si lo controla antes de transferirlo al cliente.

La entidad concluye que, con cada billete que se compromete ella misma a comprar de la línea aérea, obtiene el control de un derecho a volar en un vuelo especificado (en forma de un billete) y que la entidad transfiere después a uno de sus clientes. Por consiguiente, la entidad determina que el bien o servicio especificado a proporcionar a su cliente es ese derecho (a un asiento en un vuelo especificado) que la entidad controla⁶.

8.3.2. La entidad actúa como un agente

Una entidad es un agente si la obligación de desempeño de la entidad consiste en organizar el suministro de bienes o servicios para otra entidad. Cuando una entidad que es un agente satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por el importe de cualquier pago o comisión a la que espere tener derecho a cambio de organizar para la otra parte la provisión de sus bienes o servicios. El pago o comisión de una entidad puede ser el importe neto de la contraprestación que la entidad conserva después de pagar a la otra parte la contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios a proporcionar por esa parte.

Indicadores de que una entidad es un agente (y por ello, no controla el bien o servicio antes de proporcionarlo al cliente) pueden ser los siguientes:

- La otra parte es responsable principal del cumplimiento del contrato.
- La entidad no tiene riesgo de inventario ni antes ni después de que los bienes hayan sido ordenados por un cliente, durante el envío o en el momento de la devolución.

⁶ Supuesto basado en el ejemplo ilustrativo número 47 de la NIIF 15.

- La entidad no tiene discreción para establecer precios para los bienes o servicios de la otra parte y, por ello, el beneficio que la entidad puede recibir de esos bienes o servicios está limitado.
- La contraprestación de la entidad es en forma de una comisión.
- La entidad no está expuesta al riesgo de crédito por el importe por recibir de un cliente a cambio de los bienes o servicios de la otra parte.

Un supuesto donde la entidad actúa como agente es el caso de la venta de vales que otorgan derechos a los clientes a futuras comidas en restaurantes concertados⁷. El vale proporciona un descuento significativo a los clientes en comparación con su precio normal. La entidad compra los vales a medida que los clientes los solicitan determinando el precio conjuntamente con los restaurantes concertados con un descuento acordado. Además, la entidad ayuda a resolver las quejas de los clientes, pero el responsable del servicio final es el restaurante.

En este caso, para determinar si la entidad es un principal o un agente:

Se identifica el bien o servicio especificado a proporcionar al cliente y se evalúa si lo controla antes de transferirlo a dicho cliente. Un cliente obtiene un vale para el restaurante que ha elegido. La entidad no se encarga de que los restaurantes proporcionen comidas a los clientes en nombre de la entidad. Por ello, la entidad observa que el bien o servicio especificado a proporcionar al cliente es el derecho a una comida (en forma de vale) en un restaurante o restaurantes especificados, que el cliente compra y después puede usar por sí mismo o transferir a otra persona.

La entidad también observa que no se ha comprometido ningún otro bien o servicio (distinto de los vales) con el cliente. La entidad concluye que no controla el vale (derecho a una comida) en ningún momento. Para alcanzar esta conclusión la entidad considera principalmente los siguientes aspectos:

- Los vales se crean solo en el momento en que se transfieren a los clientes y, por ello, no existen antes de la transferencia. Por ello, la entidad no tiene en ningún momento la capacidad de dirigir el uso de los vales, u obtener sustancialmente todos los beneficios restantes de los vales, antes de transferirlos a los clientes.
- La entidad no compra ni se compromete ella misma a comprar vales antes de que se vendan a los clientes. La entidad tampoco tiene responsabilidad de aceptar devoluciones de vales. Por ello, la entidad no tiene riesgo de inventario con respecto a los vales.

⁷ Supuesto basado en el ejemplo ilustrativo número 48 de la NIIF 15.

Por tanto, la entidad concluye que es un agente con respecto a los vales. La entidad reconoce el ingreso de actividades ordinarias por el importe neto de la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de organizar con los restaurantes el suministro de vales a los clientes de las comidas, que es la comisión pactada a la que tiene derecho en el momento de la venta de cada vale.

El PGC no señala nada al respecto de este tipo de operaciones salvo la aplicación de la regla expresada en la NRV 14.^a: «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», a pesar de que estas operaciones tienen regulación específica en los artículos 244-280 del Código de Comercio (Título III. Sección Primera. De los comisionistas).

Sin embargo, la NIC 18, «Ingresos de las actividades ordinarias», hace referencia a los ingresos por comisiones cuando en el párrafo 8 indica:

Los ingresos de actividades ordinarias comprenden solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir, por parte de la entidad, por cuenta propia. Las cantidades recibidas por cuenta de terceros, tales como impuestos sobre las ventas, sobre productos o servicios o sobre el valor añadido, no constituyen entradas de beneficios económicos para la entidad y no producen aumentos en su patrimonio. Por tanto, tales entradas se excluirán de los ingresos de actividades ordinarias. De la misma forma, en una relación de comisión, entre un principal y un comisionista, las entradas brutas de beneficios económicos del comisionista incluyen importes recibidos por cuenta del principal, que no suponen aumentos en el patrimonio de la entidad. Los importes recibidos por cuenta del principal no son ingresos de actividades ordinarias. En vez de ello, el ingreso de actividades ordinarias es el importe de la comisión.

8.4. Opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales

Un contrato puede dar lugar a la adquisición por parte del cliente de bienes o servicios adicionales de forma gratuita, como puede ser el caso de los puntos adquiridos por el repostaje en determinadas marcas de carburantes, que se podrán canjear en el futuro por un repostaje gratuito u otros bienes o servicios.

Si, en un contrato, una entidad concede a un cliente la opción de adquirir bienes o servicios adicionales, esa opción da lugar a una obligación de desempeño en el contrato solo si la opción proporciona un derecho significativo al cliente que no recibiría si realiza ese contrato (por ejemplo, un descuento que aumenta el rango de descuentos que habitualmente se dan para esos bienes o servicios a esa clase de cliente en ese área geográfica o mercado). Si la opción proporciona un derecho significativo al cliente, este en efecto paga a la entidad por

adelantado por bienes o servicios futuros y la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias cuando dichos bienes o servicios futuros se transfieran o cuando la opción vence.

Ejemplo 11

Una estación de servicio ha vendido (precio de la transacción) 100.000 um de carburantes, importe que incluye un 4 % en puntos, es decir, se han entregado 4.000 puntos que equivalen a 4.000 um. Al cierre del ejercicio se estima que están pendientes de canje 3.000 puntos.

Solución

Los ingresos a reconocer por la entidad serán de 97.000 um, reconociendo como un anticipo de clientes los 3.000 restantes.

8.5. Derechos no ejercitados

En el momento del cobro de un pago por anticipado de un cliente, una entidad reconocerá un pasivo por contrato por el importe del pago anticipado por su obligación de desempeño de transferir bienes o servicios en el futuro. El pasivo reconocido será dado de baja (reconociendo el ingreso de actividades ordinarias) cuando se transfieran los bienes o servicios y se satisfaga la obligación de desempeño.

Un pago por anticipado no reembolsable de un cliente a una entidad concede al cliente un derecho a recibir un bien o servicio en el futuro (y obliga a la entidad a estar dispuesta a transferir un bien o servicio). Este tipo de situación es habitual en determinados sectores (viajes, ocio) que reciben pagos anticipados por servicios que se prestarán en el futuro y dentro de un plazo de tiempo delimitado, que no darán derecho a devolución alguna si el servicio no es efectuado. Sin embargo, los clientes pueden no ejercitar todos los derechos contractuales. Esos derechos no ejercitados se denominan, a menudo, ganancias por derechos de clientes no ejercidos o ruptura (*breakage*) planteándose el problema de cómo se imputan a ingresos esos derechos de ruptura que no se han ejercido, existiendo dos escenarios:

- Si una entidad espera tener derecho a un importe por una ganancia por derechos de clientes no ejercidos en un pasivo del contrato, reconocerá el importe esperado de dicha ganancia por derechos de clientes no ejercidos como ingreso de actividades ordinarias en proporción al patrón que siga el cliente cuando ejerce sus derechos.

- Si una entidad no espera tener derecho a un importe por una ganancia por derechos de clientes no ejercidos, reconocerá el importe esperado de la mencionada ganancia por derechos de clientes no ejercidos como ingreso de actividades ordinarias cuando la probabilidad de que el cliente ejerza sus derechos restantes pase a ser remota.

Ejemplo 12

Supóngase que una entidad dedicada a la explotación de una estación invernal realiza una oferta al inicio de la temporada (octubre) con importantes descuentos en la utilización de sus servicios con la condición de su cobro en el momento inicial y el no reembolso de las cantidades percibidas en caso de no utilización de los servicios pagados por anticipado por los clientes. Los importes recibidos por la oferta han ascendido a 20.000 um y se estima, con base en ofertas similares realizadas anteriormente, que un 5 % de los servicios no serán utilizados. La duración de la temporada es de 6 meses.

Solución

Inicialmente, la entidad reconoce un pasivo no reembolsable (anticipo) por importe de 20.000 um que reconocerá como ingreso a medida que se preste el servicio y además también reconocerá, si se utiliza una base mensual, un ingreso por derechos no ejercitados de $(20.000 \times 5\%/6)$ 166,67, sin perjuicio de las desviaciones que puedan considerarse en un momento determinado.

8.6. Pagos iniciales no reembolsables (y algunos costes relacionados)

En algunos contratos, una entidad cargará a un cliente un pago inicial no reembolsable al comienzo del contrato o en un momento cercano al mismo. Algunos ejemplos incluyen pagos de entrada en contratos de afiliación a sociedades deportivas, pagos por activación de contratos de telecomunicaciones, pagos de establecimiento en algunos servicios contratados y pagos iniciales en algunos contratos de suministro. El reconocimiento del ingreso se realizará:

- Si el pago no retribuye transferencia de bienes, el ingreso se reconoce a medida que se presten los servicios o bienes objeto del contrato.
- Si se pueden asignar a una obligación de desempeño concreta, a medida que se presten los servicios o bienes relacionados con ella.

9. Conclusiones

La evolución tecnológica y el mundo globalizado han supuesto, al igual que en muchos órdenes de la vida, un cambio y una mayor complejidad en el mundo de los negocios y en los contratos mediante los que las entidades y empresas establecen relaciones dando lugar a nuevas situaciones que deben ser objeto de análisis y estudio por parte de los reguladores, con el fin de evolucionar o emitir nuevas normas contables que permitan registrar adecuadamente esas relaciones para la elaboración de los estados financieros.

El IASB de forma continua emite nuevas normas y revisa normas en vigor. En este trabajo ha sido objeto de estudio un caso concreto, la derogación de las NIC 18 y 11 y la entrada en vigor de la NIIF 15, normas que regulan el reconocimiento de los ingresos ordinarios.

Las razones expuestas en los párrafos anteriores hacen que la NIIF 15 sea una norma más compleja que sus predecesoras, ya que analiza con mucho más detalle el registro de los ingresos ordinarios por parte de las entidades, de hecho, es mucho más extensa.

Para ello, frente a la linealidad de la normativa anterior, se establece como eje fundamental el análisis y cumplimiento de una serie de condiciones a través de una secuencia de cinco etapas para el registro del ingreso: identificación del contrato, obligaciones que contiene el contrato, precio de transacción, asignación del precio a cada una de las obligaciones y reconocimiento del ingreso. Además de este análisis secuencial, para cada una de las etapas existe un desglose de su contenido básico que trata de encauzar situaciones concretas (modificaciones y combinación de contratos, contraprestaciones en especie, obligaciones que se cumplen a lo largo del tiempo...) que contribuyen a un mayor control en el reconocimiento del ingreso. Sin embargo, la regulación general a través de las cinco etapas no acaba ahí, ya que la NIIF 15 proporciona una guía de aplicación en la que se ocupa de una serie de casos específicos de forma muy detallada, tales como ventas con derechos a devolución, comisionistas y derechos no ejercitados, entre otros. En definitiva, estamos ante una norma bastante compacta mediante la que el regulador ha tratado de reflejar el reconocimiento de los ingresos de forma concreta y evitando en la medida de lo posible la discrecionalidad que había hasta ahora en algunos casos.

En este sentido, las normas anteriores, mucho más reducidas y con menor desarrollo y casuística, permitían una mayor discrecionalidad en la aplicación de políticas contables para el reconocimiento de los ingresos, con los consiguientes efectos sobre la cifra de negocios y los resultados. La nueva normativa trata de evitar esa situación mediante un desarrollo más detallado, más criterios y más herramientas que acotan la ambigüedad de algunos casos de la normativa anterior, aunque dependerá de los productos o servicios realizados por la entidad y de los sectores en los que opere.

Por último, indicar el impacto positivo o negativo en los resultados que la aplicación del nuevo estándar puede suponer en algunos sectores, y también en los sistemas internos que reflejan las operaciones, ya que se necesitarán cambios importantes para su implementación, de tal forma que se puedan identificar y cuantificar las obligaciones de desempeño.

Referencias bibliográficas

- Barroso Rodríguez, C. (2016). NIIF 15. Ingresos de contratos con clientes. *Revista Contable*, 50, 14-47.
- Barroso Rodríguez, C. (2017). NIIF 15. Ingresos de contratos con clientes II. *Revista Contable*, 51, 72-107.
- Barroso Rodríguez, C. (2017). Ingresos de contratos con clientes (y III). *Revista Contable*, 52, 90-117.
- Deloitte GAAP 2018. *Volume A: Guide to IFRS Reporting*.
- Ernst & Young. *International GAAP 2018*. Vol. 2. Ed. John Wiley & Sons.
- Gonzalo Angulo, J.A. y Garvey, A.M. (2017). *Contabilidad internacional. El IASB y la Unión Europea*. Colección Francis Lefebvre. AECA.
- Herreros Escamilla, J. (2017). *El Plan General de Contabilidad: Comentarios y Desarrollos Prácticos*. Aranzadi.
- Consulta 3. BOICAC núm 3. Diciembre 2013. Contrato de intercambio de comercializadoras de gas.
- Consulta 6. BOICAC núm 96. Diciembre 2013. Devoluciones de ventas.
- Consulta 5. BOICAC núm 98. Junio 2014. Programa de fidelización de clientes.
- Consulta 2. BOICAC núm. 100. Diciembre 2014. Cesión gratuita de elementos de inmovilizado material a los clientes.
- Consulta 1. BOICAC núm 101. Marzo 2015. Operación de venta de mercaderías con entrega posterior.
- Consulta 2. BOICAC núm 101. Marzo 2015. Cesión de un terreno a cambio de la «reserva de su aprovechamiento».
- Consulta 1. BOICAC núm 108. Diciembre 2016. Acuerdo comercial entre un proveedor y un cliente en el ámbito del sector de la distribución.
- Norma Internacional de Contabilidad 11, «Contratos de construcción».
- Norma Internacional de Contabilidad 18, «Ingresos de actividades ordinarias».
- Norma Internacional de Información Financiera 15, «Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes».
- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.