NIIF 15: Una visión global de los nuevos principios sobre el reconocimiento de ingresos

En mayo de 2014, el IASB publicó la NIIF 15, Ingresos Procedentes de Contratos con Clientes. De forma simultánea, el FASB publicó la ASU 2014-09 (Tema 606). Estos dos textos, en gran medida idénticos, representan la culminación del trabajo del Consejo sobre un gran proyecto conjunto cuya finalización ha tardado muchos años.

Dado el volumen de innovaciones y aclaraciones introducidas por la NIIF 15, es importante identificar su impacto tan pronto como sea posible, tanto para prepararse para la transición como para anticipar las consecuencias contables sobre los futuros contratos o sobre aquéllos actualmente en negociación.

MAZARS

¿Qué implica exactamente?

" LA NIIF 15 PRESENTA UN MODELO ÚNICO DE RECONOCIMIENTO DE INGRESOS APLICABLE A TODOS LOS TIPOS DE CONTRATOS CON CLIENTES Y A TODOS LOS SECTORES EMPRESARIALES, MEJORANDO LA COMPARABILIDAD DE LOS ESTADOS FINANCIEROS."

La NIIF 15 sustituirá a la NIC 11 sobre Contratos de Construcción, la NIC 18 sobre Ingresos (para la venta de bienes y servicios) e interpretaciones relacionadas (CINIIF 13 sobre Programas de Fidelización de Clientes, CINIIF 15 sobre Acuerdos para la construcción de inmuebles, etc.).

La NIIF 15 contiene una norma (incluyendo una guía de aplicación con aclaraciones sobre varios temas, como licencias, venta con derecho de devolución, opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales, etc.), ejemplos ilustrativos y fundamentos de las conclusiones. En total, son más de 300 páginas sobre reconocimiento de ingresos.

En un proceso completamente nuevo, el IASB y el FASB han establecido un grupo de trabajo conjunto, el Grupo de Recursos para la Transición (TRG). El Grupo informará a los Consejos sobre las dificultades en la implementación de la NIIF 15 (y Tema 606) entre la fecha actual y su fecha de entrada en vigor. Por tanto, las partes interesadas deberán hacer un seguimiento minucioso de los debates del TRG.

NIIF

La NIIF 15 sustituirá a las normas e interpretaciones existentes sobre Reconocimiento de ingresos.

Más de **300** *páginas sobre reconocimiento de ingresos.*

Un modelo de reconocimiento en 5 pasos

> El principio central de la NIIF 15 es que el reconocimiento de ingresos debe representar la transferencia de los bienes o servicios prometidos a los clientes en una cantidad que refleje la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios.

> La transferencia de bienes o servicios se basa en el concepto de transferencia de control al cliente. Esto puede ocurrir en un momento dado (por ejemplo cuando se entrega un bien) o a lo largo del tiempo (por ejemplo según se presta un servicio o se construye un bien).

> Al establecer este principio, la NIIF 15 establece un modelo de reconocimiento en 5 pasos. El siguiente gráfico presenta estos pasos de forma simplificada.

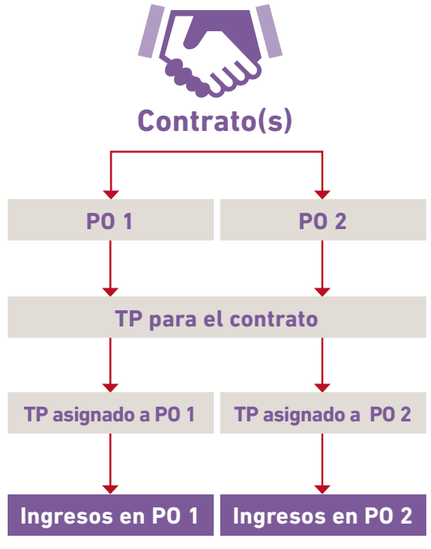
PASO 1 Identificar el contrato con el cliente

PASO 2 Identificar las obligaciones de desempeño (POs) en el contrato

PASO 3 Determinar el precio de la transacción (TP)

PASO 4 Asignar el TP entre las POs en el contrato

PASO 5 Reconocer los ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface una PO



Este modelo es aplicable a todos los contratos dentro del alcance de la norma. Sin embargo, es posible aplicar la NIIF 15 a una cartera de contratos, bajo ciertas condiciones.

1. El control de un activo hace referencia a la capacidad para redirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes.

Paso 1
Identificar el contrato con el cliente

Este paso consiste en garantizar que los contratos firmados con los clientes sean válidos y representen transacciones genuinas. Un acuerdo con un cliente es un contrato bajo la NIIF 15 **si crea derechos y obligaciones exigibles.** En la práctica, se deben cumplir los siguientes cinco criterios:

- las partes han aprobado el contrato y se comprometen a cumplir con sus correspondientes obligaciones;
- es posible identificar los derechos de cada parte sobre los bienes o servicios a transferir;
- se pueden identificar las condiciones de pago de los bienes o servicios a transferir;
- el contrato tiene sustancia comercial;
- es probable que la entidad cobre la contraprestación a la que tendría derecho a cambio de los bienes o servicios. Se valorará este criterio en relación con la capacidad e intención del cliente de pagar la contraprestación.

Combinación de contratos

En ciertos casos, se deben combinar y registrar dos o más contratos como un único contrato. Éste es el caso cuando:

- se firman los contratos a la vez o casi a la vez con el mismo cliente (o una parte vinculada del cliente); y
- se cumple al menos una de las siguientes condiciones:
  - se han negociado los contratos como un paquete, con un único objetivo comercial;
  - el importe de la contraprestación a abonar en un contrato depende del precio o de la realización de otro contrato; o
  - los bienes o servicios prometidos en los contratos (o algunos de los bienes o servicios prometidos en cada uno de los contratos) son una única "obligación de desempeño" (este concepto se define en el paso 2).

Los requerimientos de la NIIF 15 sobre las combinaciones de contratos son ligeramente diferentes a las disposiciones de la NIC 11. Estos principios también son aplicables a las transacciones que actualmente se reconocen de acuerdo con la NIC 18, que proporciona pocas guías al respecto.

Modificaciones del contrato

La NIIF 15 también estipula el tratamiento contable de las modificaciones del contrato, dependiendo de si se vincularán las modificaciones con el contrato existente o no. En caso de que los cambios estén vinculados con el contrato inicial, la NIIF 15 establece las circunstancias bajo las cuales deberán reconocerse de forma prospectiva o retrospectiva (de forma acumulada en la fecha de la modificación).

Paso 2
Identificar las obligaciones individuales de desempeño en el contrato

Una obligación de desempeño corresponde a un bien o servicio (o a un conjunto de bienes o servicios) prometido al cliente que puede considerarse como **'distinto'** en cuanto al resto de bienes o servicios prometidos en el contrato.

Se considerará que la promesa de transferir un bien o servicio es distinta si se cumplen los dos siguientes criterios:

- el cliente puede beneficiarse del bien o servicio por sí solo o junto con otros recursos disponibles para el cliente (el hecho de que la entidad venda normalmente un bien o servicio de forma separada es un indicador de este criterio);
- es posible identificar por separado la promesa de la entidad de transferir el bien o servicio al cliente y otras promesas en el contrato. La NIIF 15 proporciona una lista de factores a utilizar para valorar si un bien o servicio es distinto dentro de un contrato:
  - ¿Proporciona la entidad un servicio significativo de integrar el bien o servicio con otros bienes o servicios comprometidos en el contrato en un conjunto de bienes o servicios que representa el resultado combinado contratado por el cliente?
  - ¿Modifica o personaliza significativamente el bien o servicio otro bien o servicio comprometido en el contrato?
  - ¿Depende o está altamente interrelacionado el bien o servicio con los bienes o servicios comprometidos en el contrato?

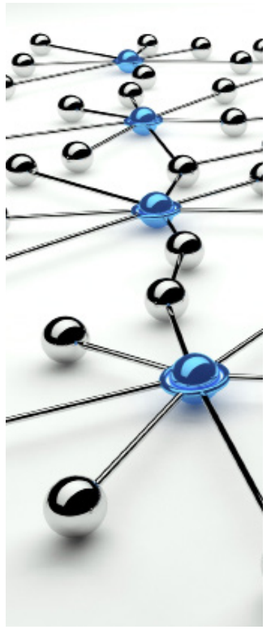
La identificación de las obligaciones de desempeño debe realizarse al inicio del contrato. Los compromisos de proporcionar los bienes o servicios a un cliente pueden surgir de cláusulas explícitas en el contrato, aunque también pueden estar implícitas en las prácticas empresariales de una entidad, en sus políticas o declaraciones específicas publicadas si, en el momento de la firma del contrato, dichas promesas crean una expectativa válida al cliente de que la entidad vaya a transferir el bien o servicio al cliente.

Por ejemplo, la venta de un vehículo de motor asociada con un contrato de mantenimiento del vehículo (más allá de la garantía legal, que se registrará en base a la NIC 37) contiene dos componentes distintos (y, por tanto, dos obligaciones de desempeño que se deben reconocer de forma independiente): la venta de un bien (el vehículo) y la venta de un servicio (el mantenimiento).

La identificación de las obligaciones de desempeño separadas puede ser más difícil en el caso de los contratos de construcción, ingeniería o consultoría. En estos casos, el vendedor entrega un conjunto que integra los diferentes bienes y servicios vendidos al cliente y/o los personaliza de acuerdo con las especificaciones del cliente. Es precisamente esta integración

> " UNA OBLIGACIÓN DE DESEMPEÑO CORRESPONDE A UN BIEN O SERVICIO (O UN CONJUNTO DE BIENES O SERVICIOS) PROMETIDO AL CLIENTE QUE PUEDE CONSIDERARSE COMO 'DISTINTO' EN CUANTO AL RESTO DE BIENES O SERVICIOS PROMETIDOS EN EL CONTRATO."

Paso 2: identificar las obligaciones individuales de desempeño en el contrato



o personalización la que implica el valor añadido del contrato. Teniendo en cuenta los indicadores anteriores, la medida de la integración y/o personalización de los bienes y servicios entregados al cliente determinará si debemos identificar una o varias obligaciones de desempeño. Esta fase, por tanto, requiere la aplicación de juicios.

También se debe tener en cuenta que un contrato por la venta de una serie de bienes o servicios distintos pero similares (por ejemplo, la venta de una serie de trenes similares) puede constituir una única obligación de desempeño si cada bien o servicio en esta serie cumple los criterios de la norma (es decir, la transferencia al cliente del control de estos bienes o servicios a lo largo del tiempo, y la aplicación de un método consistente para medir el avance de todos los bienes o servicios en la serie, por ejemplo, en base a los costes incurridos hasta la fecha).

Esta fase de identificación de las obligaciones de desempeño en el contrato es crucial porque:

- se debe asignar el precio de la transacción determinado en el paso 3 a las obligaciones de desempeño individuales (paso 4);
- el desglose del contrato afecta directamente la manera en la que son reconocidos los ingresos (paso 5), dado que las diferentes obligaciones de desempeño se pueden satisfacer en diferente fechas. Por ejemplo, en el caso anterior de la venta combinada de un vehículo y un contrato de mantenimiento, se transfiere/vende el vehículo en junio de 20X5 pero el mantenimiento se llevará a cabo entre junio de 20X5 y junio de 20X7.

Esto afecta de facto al reconocimiento del margen de ingresos, que en el futuro se identificará de forma separada para cada obligación de desempeño. Sin embargo, la NIIF 15 no contiene requerimientos para el caso en el que haya pérdidas en una obligación individual de desempeño. En la práctica, por lo tanto, los contratos onerosos con clientes se identifican mediante la aplicación de las disposiciones de la NIC 37. Esto implica que un contrato que produce ganancias en su conjunto pero que contiene algunas obligaciones de desempeño onerosas no requiere el reconocimiento de una provisión por pérdidas esperadas (siempre y cuando el contrato sea rentable).

Paso 3
Determinar el precio de la transacción

El precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que la entidad **espera tener derecho** a cambio de la transferencia de bienes o servicios. Determinar el precio de la transacción puede ser complejo si el contrato incluye una contraprestación variable (como bonificaciones, sanciones, reembolsos, cláusulas de revisión de precio, etc.), un componente significativo de financiación, contraprestación no monetaria o importes a pagar al cliente. La NIIF 15 proporciona una guía muy específica para determinar estos componentes.

Por lo tanto, sólo se tendrá en cuenta (global o parcialmente) una contraprestación variable, valorada mediante el método de valor esperado o el método del importe más probable, cuando sea altamente probable que no resulte en una reversión significativa del importe de los ingresos acumulados reconocidos, cuando se resuelva posteriormente la incertidumbre asociada con la contraprestación variable.

El precio de la transacción también debe tener en cuenta los componentes de financiación en el contrato en el caso de pagos anticipados o diferidos, en la medida en que tienen un impacto material en el importe de la contraprestación que se recibe. En la práctica, esto implica que se deben registrar en ingresos y gastos financieros los componentes significativos de financiación incluidos en la transacción. Sin embargo, no es obligatorio ajustar la cantidad de ingresos a reconocer si el periodo entre la transferencia del bien o servicio y el pago por parte del cliente es menor a 12 meses.

Finalmente, se debe tener en cuenta que no se debe reflejar el riesgo de crédito del cliente en la valoración de los ingresos, y que se presentarán de forma separada en la memoria las pérdidas por deterioro relacionadas con los activos del contrato o las cuentas a cobrar (determinadas de acuerdo con la NIC 39 / NIIF 9) si no se presenta de forma separada esta información en la cuenta de resultados.

“ DETERMINAR EL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN PUEDE SER COMPLEJO SI EL CONTRATO INCLUYE UNA CONTRAPRESTACIÓN VARIABLE. “

Paso 4

Asignar el precio de la transacción entre las obligaciones individuales de desempeño

" EL ENFOQUE RESIDUAL, POR LO TANTO, SÓLO SE APLICARÁ EN UN NÚMERO LIMITADO DE CASOS, CUANDO SE CUMPLAN LAS CONDICIONES ENUMERADAS EN LA NIIF 15. "

El principio general es asignar el precio de la transacción a cada obligación de desempeño distinta por una cantidad que refleje el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios prometidos al cliente.

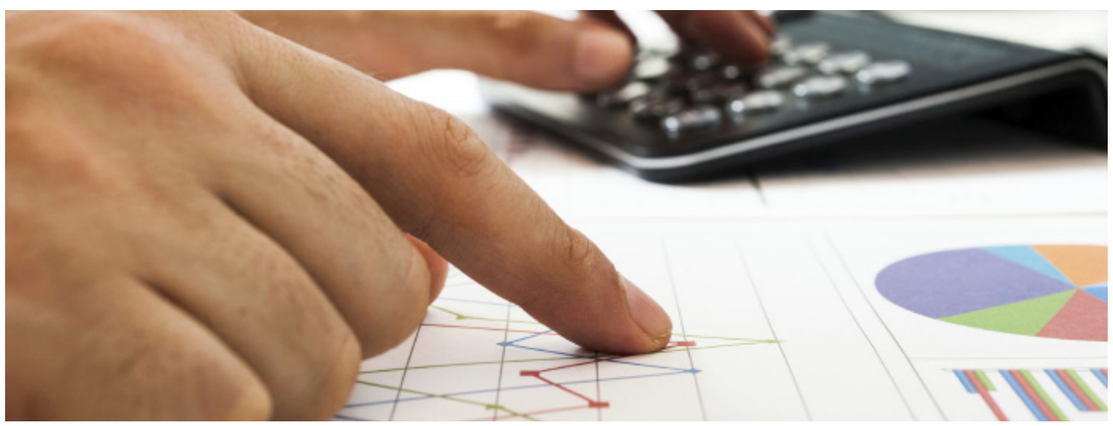
En la práctica, en general, se realiza esta asignación en base al **precio relativo de venta independiente** de cada bien o servicio distinto.

Si no es directamente observable el precio de venta independiente de un bien o servicio (de acuerdo con la NIIF 15), la entidad debe estimar el precio de venta independiente, usando uno de los siguientes métodos:

- un enfoque de evaluación del mercado ajustado (por ejemplo, en referencia a los precios de la competencia, ajustado para reflejar las circunstancias de la entidad); o
- un enfoque de costes esperados más un margen.

Si no fuese posible estimar un precio de venta independiente usando uno de estos métodos, porque el precio es incierto o altamente variable, la entidad debe utilizar el enfoque residual (es decir, una estimación basada en la diferencia entre el precio total de la transacción y la suma de los precios de venta independiente observables de otros bienes o servicios comprometidos). El enfoque residual, por lo tanto, sólo se aplicará en un número limitado de casos, cuando se cumplan las condiciones enumeradas en la NIIF 15.

Finalmente, la NIIF 15 identifica las situaciones en las que se debe asignar un descuento o una contraprestación variable, no en proporción a los precios de venta independiente, como es normalmente el caso, sino a una o varias obligaciones específicas de desempeño.



Paso 5

Reconocer los ingresos cuando (a medida que) la entidad satisface una obligación de desempeño

Determinar si se reconocen los ingresos a lo largo del tiempo o en un momento dado

Se reconocen los ingresos cuando el vendedor satisface una obligación de desempeño mediante la transferencia del control de un bien o servicio al cliente. Por lo tanto, se reconocen los ingresos en un momento dado, o bien a lo largo del tiempo.

La NIIF 15 toma un enfoque restrictivo para identificar las situaciones en las que se reconocerán los ingresos según se progrese en el cumplimiento de una obligación de desempeño. Esto constituye un cambio significativo en comparación con las NIIF existentes, dado que este método para reconocer los ingresos era automático bajo la NIC 11 (para los contratos de construcción) y la NIC 18 (para los servicios).

En la práctica, una entidad sólo puede reconocer los ingresos a lo largo del tiempo si cumple uno de los tres siguientes criterios:

- el cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad, a medida que la entidad lo realiza; o
- el cliente obtiene el control sobre un activo según se crea o mejora el activo; o
- el rendimiento de la entidad no crea un activo con un uso alternativo (es decir, las limitaciones contractuales o prácticas evitan que la entidad redirija fácilmente el activo a otro uso) y la entidad tiene un derecho exigible de pago por el rendimiento completado hasta la fecha.

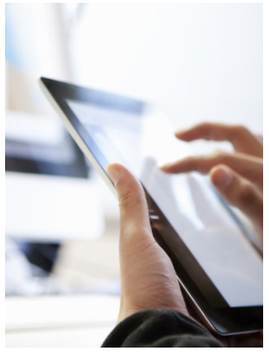
La realización de servicios por sí sola, en general, se reconocerá a lo largo del tiempo, como hasta ahora. De igual forma, la venta de bienes para los que se transfiere el control a lo largo del tiempo (por ejemplo, cuando un acuerdo para la construcción inmobiliaria estipula específicamente que el cliente obtiene el control de la obra en curso) se puede reconocer a lo largo del tiempo.

Sin embargo, para que los contratos de construcción, ingeniería o incluso consultoría, en los que la transferencia del control del bien o servicio no es continua, con el fin de reconocer los ingresos a lo largo del tiempo, se ha de tener certeza de que el vendedor tiene derecho al pago por la realización completada hasta la fecha para reconocer los ingresos a lo largo del tiempo.

Éste es el caso si el vendedor tiene un derecho exigible (a determinar en referencia con los términos contractuales, así como la legislación o precedentes legales) a ser pagado por el trabajo completado hasta la fecha en caso de que el cliente cancelase el contrato (por razones no relacionadas con el incumplimiento por parte del vendedor).

" LA NIIF 15 TOMA UN ENFOQUE RESTRICTIVO PARA IDENTIFICAR LAS SITUACIONES EN LAS QUE SE RECONOCERÁN LOS INGRESOS SEGÚN SE PROGRESE HACIA EL CUMPLIMIENTO DE UNA OBLIGACIÓN DE DESEMPEÑO."

Paso 5 : Reconocer los ingresos cuando (a medida que) la entidad satisface una obligación de desempeño



El importe de la compensación debe corresponder con una parte del precio de la transacción, y por tanto debe incluir un margen razonable. Si no se cumple ninguno de los tres criterios anteriores, la entidad debe reconocer los ingresos en un momento dado, es decir, cuando el cliente obtiene el control del bien o servicio.

Con el fin de determinar el momento en el que la entidad cumple su obligación de desempeño, se debe tener en cuenta la definición de control de la NIIF 15 (ver más arriba) y los indicadores de la transferencia de control, incluyendo los enumerados en la norma:

- ¿Tiene la entidad un derecho presente al pago del activo?
- ¿Ha obtenido el cliente la propiedad legal del activo?
- ¿Se ha transferido al cliente la posesión física del activo?
- ¿Se han transferido al cliente los riesgos y beneficios significativos de la propiedad del activo?
- ¿Ha aceptado el cliente el activo?

Reconocer ingresos a lo largo del tiempo

Para cada obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo, una entidad debe reconocer los ingresos a lo largo del tiempo valorando el progreso hasta la satisfacción total de dicha obligación de desempeño. Los métodos posibles enumerados en la NIIF 15 para medir el progreso se basan en *outputs* (producto), es decir, en base a las valoraciones directas del valor para el cliente de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha, en relación con los bienes o servicios comprometidos restantes bajo el contrato, o en *inputs* (recursos), es decir, en base a los esfuerzos o recursos ya invertidos por la entidad en relación con los recursos totales esperados por la entidad para cumplir totalmente la obligación de desempeño.

En la práctica, se podrá seguir midiendo el progreso mediante hitos alcanzados, si este método representa fielmente el progreso de la transferencia de control de los bienes o servicios prometidos al cliente (es decir, la medida en la que se satisface la obligación de desempeño).

¿Qué establece la NIIF 15 sobre los costes del contrato?

> La NIIF 15 realiza una distinción entre los **costes de obtener un contrato** y los **costes de cumplir un contrato.**

> Los costes de obtener un contrato se reconocerán como activo si corresponden a los **costes incrementales** en los que no habría incurrido la entidad si no hubiera obtenido el contrato subyacente (por ejemplo, una comisión de ventas) y si se espera recuperar estos costes.

> En cuanto a los costes de cumplir el contrato, la NIIF 15 primero se refiere a los criterios para reconocer un activo, establecidos en la NIC 2 en Inventarios, NIC 16 en Propiedades, Planta y Equipo o NIC 38 en Activos Intangibles. Con el fin de reconocer los costes que no entran en el alcance de estas tres normas, se deben cumplir **tres criterios:**

- los costes deben estar directamente relacionado con un contrato o un contrato esperado que la entidad puede identificar específicamente;
- los costes generan o mejoran los recursos de la entidad para satisfacer (o continuar satisfaciendo) las obligaciones de desempeño en el futuro;
- se espera que la entidad recupere los costes.

> La NIIF 15 estipula que se amortizarán sistemáticamente los costes del contrato, de forma consistente con la transferencia al cliente de los bienes o servicios relacionados con el activo. Adicionalmente, si aplica, se puede deteriorar el activo registrado bajo la NIIF 15.

¿Qué información se debe revelar en la memoria?

> El objetivo de la NIIF 15 es que una entidad revele suficiente información para permitir que los usuarios de los estados financieros entiendan la naturaleza, cantidad, momento de aplicación e incertidumbre de los ingresos y flujos de efectivo que surgen de los contratos con clientes.

> La información a revelar requerida es tanto cualitativa como cuantitativa y está relacionada con los contratos firmados con clientes, los juicios significativos realizados al aplicar esta norma y los activos reconocidos por los costes de obtener o cumplir un contrato.

> La NIIF 15 requiere que las entidades revelen mucha más información de lo que requieren actualmente la NIC 18, la NIC 11 y las interpretaciones asociadas.

> Todas las entidades deben comenzar ya a identificar los impactos de la NIIF 15 y los datos a recoger, dado que pueden provocar cambios significativos en sus sistemas de información.

¿Cuáles son los requerimientos de transición en la aplicación inicial?

> La aplicación de la NIIF 15 será obligatoria para los periodos de emisión de información que comiencen desde el 1 de enero de 2018. Se permite su aplicación anticipada.

> Una entidad tendrá la opción de:

- Aplicar la NIIF 15 de forma retrospectiva, determinando el impacto de la aplicación de la nueva norma al inicio del primer periodo comparativo presentado (con impacto en el patrimonio de apertura de este periodo); o
- Aplicar un método alternativo sólo reexpresando los contratos no completados a 1 de enero de 2018 (lo que implica que no se reexpresarán los periodos comparativos).

> Cada método tiene ventajas y desventajas, que deberán analizarse a la vista de las circunstancias particulares de la entidad, con el fin de elegir el enfoque más relevante.

MAZARS ES UNA ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL, INTEGRADA E INDEPENDIENTE ESPECIALIZADA EN SERVICIOS DE AUDITORÍA, ASESORÍA, CONTABILIDAD, FISCALES Y LEGALES. A 1 DE ENERO DE 2017, MAZARS CUENTA CON EL CONOCIMIENTO DE MÁS DE 18.000 PROFESIONALES Y PRESTA SERVICIOS A SUS CLIENTES – GRANDES GRUPOS INTERNACIONALES, PYMES, INVERSORES PRIVADOS E INSTITUCIONES PÚBLICAS – EN LOS 79 PAÍSES EN LOS QUE SU ASOCIACIÓN INTEGRADA TIENE PRESENCIA

CONTACTOS

Francisco Tuset
Socio
Tel: +34 934 050 855
francisco.tuset@mazars.es

Belén Alonso
Socia
Tel: +34 915 624 030
belen.alonso@mazars.es

María Cabodevilla
Socia
Tel: +34 915 624 030
maria.cabodevilla@mazars.es

Más información en:
www.mazars.es

Praxity MEMBER GLOBAL ALLIANCE OF INDEPENDENT FIRMS

MAZARS