



# **Reconocimiento de ingresos**

## **NIIF 15 – Ingresos de contratos con clientes**

3 de julio de 2014

24º Fòrum del Auditor Profesional

Sitges

Francesc Maynou

Socio de EY

---

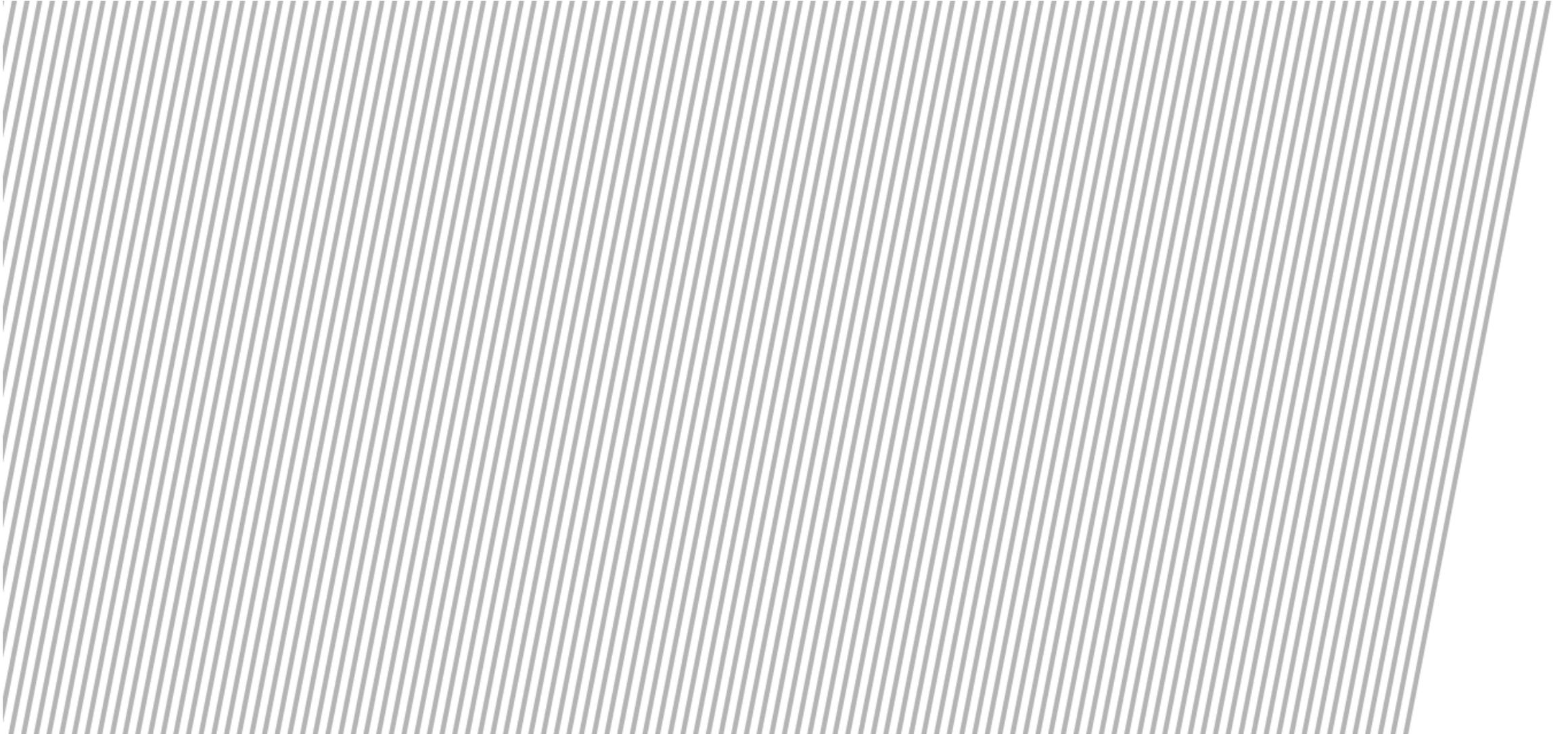
# Agenda

---

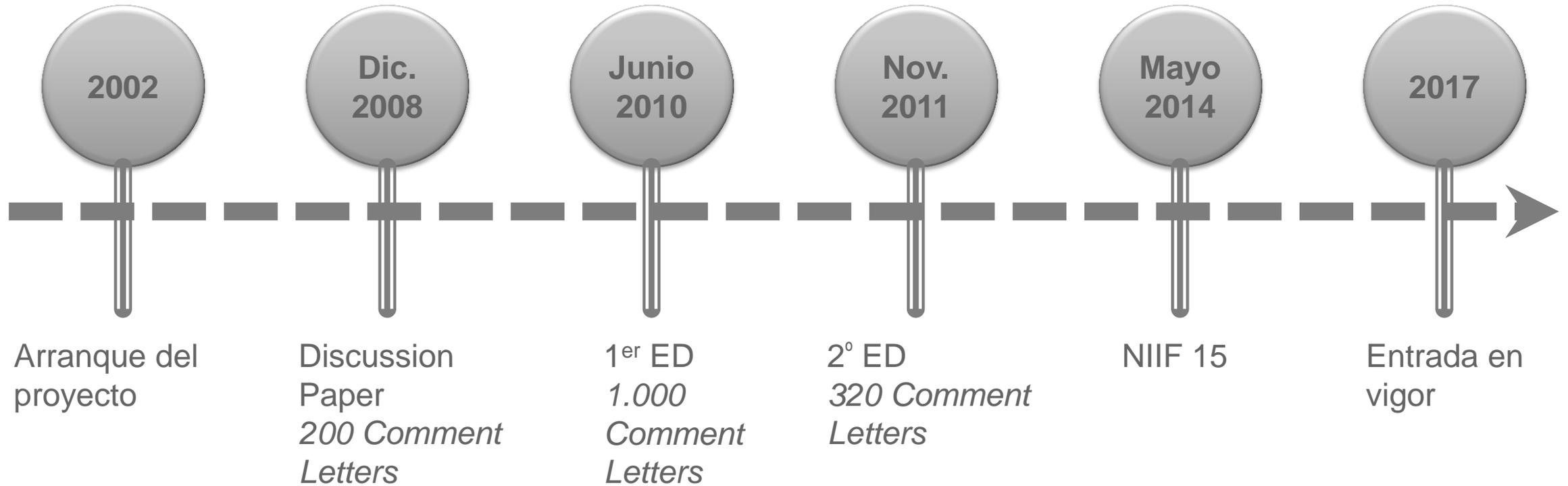
- ▶ Introducción: Antecedentes y alcance
- ▶ Paso 1: Identificar el contrato con el cliente
- ▶ Paso 2: Identificar las obligaciones de ejecución incluidas en el contrato
- ▶ Paso 3: Determinar el precio de la transacción
- ▶ Paso 4: Asignar el precio de la transacción a las diferentes obligaciones de ejecución asumidas
- ▶ Paso 5: Reconocer el ingreso cuando se satisface la obligación de ejecución
- ▶ Otros temas relevantes y transición

---

# Introducción: Antecedentes y alcance



# Antecedentes



---

# Alcance

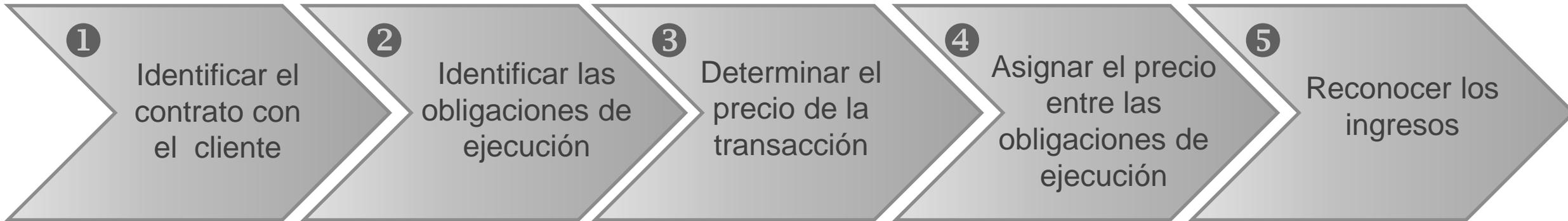
---

- ▶ Aplicable a los ingresos resultantes de todos los contratos con clientes excepto:
  - ▶ Los contratos regulados por otras normas (contratos de alquiler, concesiones, contratos de seguros e instrumentos financieros)
  - ▶ Los intercambios no monetarios entre entidades con el mismo tipo de actividad para facilitar ventas a los clientes
  - ▶ Los acuerdos de cooperación y colaboración
- ▶ Si un contrato entra en el alcance de varias normas (p.ej. un contrato de alquiler con servicios adicionales), se requiere la separación de los diferentes elementos del contrato
- ▶ Los principios se aplicarán también a las ventas de ciertos activos no financieros (tales como inmovilizado material e inmaterial)

# Enfoque

---

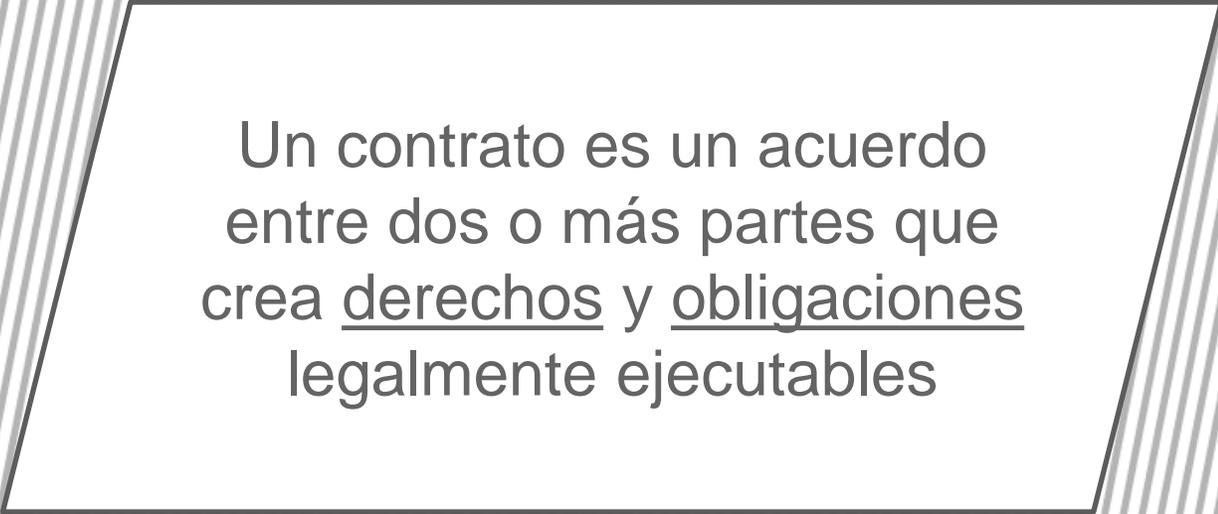
- ▶ El ingreso se contabiliza cuando el cliente obtiene el control de los bienes o servicios prestados, según 5 etapas:



- ▶ La NIIF 15 también incluye reglas sobre la contabilización de ciertos costes vinculados a los contratos con los clientes
- ▶ Sustitución de las normas (NIC 11 y NIC 18) y de las interpretaciones (CINIIF 13, CINIIF 15, CINIIF 18 y SIC 31) existentes sobre reconocimiento de ingresos

---

# Paso 1: Identificar el contrato con el cliente



Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones legalmente ejecutables

# Identificar el contrato

---



## Aplicación del modelo

- ▶ Desaparición de la obligación de “segmentar” los contratos
- ▶ Combinación de contratos si:
  - ▶ Los contratos se firman en una fecha cercana con el mismo cliente (o partes vinculadas), y
  - ▶ Se da una de las siguientes circunstancias:
    - ▶ Negociación con un “objetivo comercial único”
    - ▶ El precio de un contrato depende del precio o del cumplimiento de otros contratos
    - ▶ Los contratos incluyen bienes o servicios que forman una única obligación de ejecución

## Modificaciones a los contratos

- ▶ Cuando las partes acuerdan modificaciones posteriores en el alcance o en el precio de un contrato, el vendedor debe determinar si la modificación supone:
  - ▶ Un ajuste al contrato existente, o
  - ▶ Un nuevo contrato

# Modificaciones al contrato



## Cambios en el contrato



# Ejemplo 1



- ▶ Una entidad firma un contrato por dos años para vender 10 unidades al año por un precio de 10 u.m./unidad
- ▶ Al inicio del segundo año, se amplía el contrato dos años más respecto del contrato original, para seguir vendiendo 10 unidades anuales

## Caso A

- ▶ Las nuevas unidades se vendrán por un precio de 9 u.m./unidad, cuando el precio de mercado es 9 u.m./unidad

Dos contratos:

Contrato anterior pendiente (Año 2):  $10 \times 10 \text{ u.m.} = 100 \text{ u.m.}$

Nuevo contrato (Años 3 y 4):  $20 \times 9 \text{ u.m.} = 180 \text{ u.m.}$

# Ejemplo 1



## Caso B

- ▶ Las nuevas unidades se venderán por un precio de 7 u.m./unidad, cuando el precio de mercado es 9 u.m./unidad

Precio total de las unidades aún no vendidas:  $(10 \times 10 \text{ u.m.}) + (20 \times 7 \text{ u.m.}) = 240 \text{ u.m.}$

Precio de cada unidad:  $240 \text{ u.m.} / 30 = 8 \text{ u.m.}$

*Cada unidad vendida a partir del segundo año supondrá el registro de un ingreso de 8 u.m.*

## Ejemplo 2



- ▶ Una entidad constructora firma un contrato para construir un hospital por un precio cerrado de 1.000 u.m. Sus costes esperados son 800 u.m.
- ▶ La contabilización del ingreso se realiza por el grado de avance y al final del primer año se ha incurrido en unos costes de 400 u.m.
- ▶ Al inicio del segundo año, la entidad acuerda con el cliente un cambio del diseño del suelo del hospital (no se considera un bien diferente al estar muy interrelacionado con el edificio), por lo que el precio y los costes suben en 220 u.m. y 200 u.m., respectivamente
- ▶ Al final del segundo año, la entidad ha incurrido en unos costes totales acumulados de 760 u.m.

# Ejemplo 2



## Contabilización en el año 1

Costes iniciales del contrato: 800 u.m.

Ingresos iniciales del contrato: 1.000 u.m.

Costes contabilizados:  $400/800 = 50\%$

Ingreso contabilizado:  $50\% \text{ s/ } 1.000 = 500 \text{ u.m.}$

## Contabilización en la fecha de la modificación del año 2

Costes totales del contrato:  $800 \text{ u.m.} + 200 \text{ u.m.} = 1.000 \text{ u.m.}$

Ingresos totales del contrato:  $1.000 \text{ u.m.} + 220 \text{ u.m.} = 1.220 \text{ u.m.}$

Costes incurridos en el año anterior:  $400 \text{ u.m.}/1.000 \text{ u.m.} = 40\%$

Ajustes por los ingresos del año anterior:  $(40\% \text{ s/ } 1.220) - 500 = -12$

## Ejemplo 2



### Contabilización en el año 2

Costes incurridos en el año 2:  $(760 - 400)/1.000 = 36\%$

Ingreso a contabilizar:  $36\% \text{ s/ } 1.220 = 439,2 \text{ u.m.}$

## Paso 2: Identificar las obligaciones de ejecución incluidas en el contrato

Una obligación de ejecución corresponde al compromiso de entregar un bien o un servicio diferente (“distinct” en inglés) a un cliente

# Obligaciones de ejecución



Modelo de dos pasos para identificar las obligaciones de ejecución diferentes

Paso 1: Analizar si el bien o servicio es susceptible de ser diferente

El cliente puede utilizar el bien o servicio ya sea sólo o en combinación con otros recursos que ya tenga o pueda adquirir

Paso 2: Analizar si el bien o servicio es diferente en el contexto del contrato

El bien o servicio no depende en gran medida, ni está muy interrelacionada, con otros bienes o servicios comprometidos en el contrato

## Ejemplo 4



- ▶ Un grupo constructor firma un contrato para diseñar, construir y operar un túnel y una autovía de pago. Vamos a considerar que existen tres procesos de adjudicación separados y el precio de cada servicio es independiente
- ▶ El diseño y la construcción comprenden la entrega de múltiples bienes y servicios que la entidad vende habitualmente de forma separada (servicios de ingeniería, diseño arquitectónico, compra e instalación de materiales, etc.)

### Escenario 1

- Se espera que la fase de diseño se complete antes de iniciarse la construcción y que las modificaciones posteriores no serán significativas. (Aunque la construcción depende del diseño, el diseño no depende de la construcción)
- Los servicios de diseño y construcción se prestan con personal totalmente distinto



- Aunque el nivel de customización sea alto, la entidad considera que los servicios de diseño y construcción no presentan un elevado grado de integración. Por tanto, se registrarán como dos obligaciones de ejecución separadas
- La fase posterior operativa supone una obligación de ejecución separada

# Ejemplo 4



## Escenario 2

- Dada la complejidad del proyecto, a medida que avance la construcción, la entidad tendrá que ir retocando el diseño del túnel y de la autopista, así como reconsiderar los materiales inicialmente previstos
  - Adicionalmente, la entidad considera que el diseño y la construcción incorporan un elevado grado de customización
- 
- Los servicios de diseño y de construcción serán considerados conjuntamente como una única obligación de ejecución
  - Dado que el servicio posterior de operaciones no está altamente integrado con las fases de diseño y construcción, se considerará una obligación de ejecución separada

# Otros casos

---



- ▶ Instrumentos de regalo – puntos de fidelización
- ▶ Construcción de un hospital
- ▶ Contrato de telefonía en que se regala un terminal
- ▶ Venta e instalación de software
- ▶ Aseguramiento del riesgo de “transporte”
- ▶ Cuotas de acceso
- ▶ Venta de un coche con garantía de siete años
- ▶ Venta con “call” de recompra
- ▶ Venta con “put” de recompra

# Descuentos en futuras compras



- ▶ Si la opción le da al cliente un **derecho “material”** (adicional y significativo) para la compra futura de bienes o servicios con un descuento adicional o de forma gratuita, la opción se considera como una obligación de ejecución separada
  - ▶ Asignación de una parte del precio de la transacción original a la opción, sobre la base de una estimación del valor de la ventaja concedida y de la probabilidad de que se ejercite la opción
    - ▶ La contabilización de los programas de fidelización permanece igual que en la actual normativa
    - ▶ Si la opción se refiere a bienes o servicios similares, existe la posibilidad de incluir en el precio de la transacción original el importe de los ingresos estimados del ejercicio de la opción
- ▶ Si no le da al cliente un derecho “material”, la opción no se considera una obligación de ejecución del contrato original y será considerada como un contrato separado únicamente cuando se ejecute

# Principal vs Agente

---



- ▶ Se incluyen indicadores para identificar situaciones donde una entidad actúa como **agente** en vez de principal y, por tanto, debe contabilizar los ingresos por la comisión o los honorarios:
  - ▶ La entidad no dispone nunca del control del bien
  - ▶ El responsable de cumplir el contrato es un tercero
  - ▶ La entidad no tiene el riesgo de inventario
  - ▶ La entidad no puede modificar el precio final
  - ▶ Se cobra una comisión
  - ▶ La entidad no asume el riesgo de crédito

# Cobros iniciales no reembolsables (upfront fees)



- ▶ Generalmente, los “*upfront fees*” recibidos de los clientes se relacionan con:
  - ▶ La iniciación, activación o montaje de un bien a utilizar o servicio a prestar
  - ▶ Acceso o derecho a utilizar instalaciones, productos o servicios
- ▶ En ocasiones, los “*upfront fees*” no son reembolsables al cliente
- ▶ El registro contable de los “*upfront fees*” dependerá de si el pago de los mismos implica en sí la transferencia de bienes o servicios:
  - ▶ Transferencia de bienes o servicios → Registro del ingreso
  - ▶ No hay transferencia de bienes o servicios → Pago anticipado de bienes o servicios futuros
    - ▶ Posible indicador de una opción de renovación a precio ventajoso

## Paso 3: Determinar el precio de la transacción

El precio de la transacción es el importe de la contraprestación que la entidad espera obtener por transferir los bienes o servicios al cliente

# Determinar el precio de la transacción

3

Todo pago realizado a un cliente se contabiliza como una reducción del precio de venta, excepto si, a su vez, está vinculado a una compra al cliente de bienes y servicios diferenciados

- Si el pago excede del valor razonable de los bienes o servicios adquiridos al cliente, el exceso es una reducción del precio de venta

En caso de contraprestación no-monetaria, el precio de la transacción será el valor razonable del activo recibido

- En ausencia de estimación fiable, se evalúa la contraprestación haciendo referencia al valor razonable de los elementos entregados

Precio Variable

En caso de precio variable (p.ej. descuentos, incentivos, bonus, penalizaciones, condiciones, reembolsos, contingencias o success fees) - Cuando hay experiencia pasada se estima el importe más representativo entre:

- El valor esperado, la media ponderada de los diferentes escenarios en caso de grandes poblaciones de contratos con características similares
- El importe más probable, particularmente cuando existen sólo dos resultados posibles

Sólo se registra el ingreso si es altamente probable que no se va a revertir

Pago al cliente

Precio de la transacción

Pago no monetario

Valor temporal del dinero

Si el efecto de la actualización financiera es significativo -se usa como referencia un año- la venta se contabiliza por su valor actual:

- Cálculo de los intereses sobre los importes debidos o recibidos
- Aplicando la tasa marginal de endeudamiento del deudor

# Ventas con precio variable - Ejemplo



- ▶ Un contratista tiene derecho a recibir 100 u.m. en base a ciertos objetivos de cumplimiento
- ▶ El contratista ha realizado varios contratos similares en el pasado y, adicionalmente, tiene varios contratos de este tipo en marcha
- ▶ En base a experiencia pasada, hay 80% de probabilidad de cumplir los objetivos

Se considera la probabilidad de éxito tanto en base al contrato individual como en base al conjunto de contratos:

Método de la media ponderada de los diferentes escenarios:

$$100 \text{ u.m.} \times 80\% + 0 \text{ u.m.} \times 20\% = 80 \text{ u.m.}$$

- ▶ Si no hay otros contratos similares en marcha

Método del resultado más probable: El precio de la transacción asciende a 100 u.m.

# Ventas con precio variable - reversión



3

- ▶ Una firma de abogados asesora a una compañía en un litigio durante dos años:
  - ▶ Si gana el litigio, cobrará 200.000 euros.
  - ▶ Si pierde, no cobrará nada.
- ▶ Al final del primer año, la firma cree que lo más probable es que gane el litigio
- ▶ A pesar de que la obligación se satisface a medida que transcurre el tiempo, al final del primer año no se reconoce ningún ingreso, dado que en caso de perder el juicio la reversión sería muy significativa
- ▶ La experiencia no se considera lo suficientemente predictiva

# Derechos de devolución



- ▶ Venta de 100 unidades a un precio de 100 u.m. / unidad
- ▶ Coste de fabricación de 60 u.m. / unidad
- ▶ Productos que serán devueltos y sustituidos por otros similares: 1%
- ▶ Productos que serán devueltos: 3%

Ventas	9.700
Coste ventas	(5.820)
Provisión devoluciones	(300)
Activo – recuperación existencias	180

Importe altamente probable para la entidad

Coste de fabricación menos derecho a recuperar los bienes vendidos

Derecho a recuperar los bienes vendidos

Obligación de reembolso por los productos a devolver

- ▶ Los productos que serán devueltos con una simultanea sustitución por otros similares no suponen ningún asiento contable (posible deterioro)

## Paso 4: Asignar el precio de la transacción a las diferentes obligaciones de ejecución asumidas

El precio de la transacción generalmente se asigna a las obligaciones de ejecución sobre la base de los precios de venta individuales



- ▶ **Precio de venta individual (“PVI”)** es el precio al cual el bien o el servicio se vendería por separado, en circunstancias similares y a clientes similares
  - ▶ En caso de precio directamente observable, éste es el precio de venta individual
  - ▶ Este precio puede ser distinto al precio del contrato o al precio de catálogo
- ▶ **En ausencia de precio directamente observable:**
  - ▶ Necesidad de estimar el precio de venta individual, maximizando la utilización de datos observables
  - ▶ Entre los métodos posibles:
    - ▶ Precio de mercado ajustado
    - ▶ Coste de producción + margen adecuado
    - ▶ Enfoque residual = [Precio total -  $\sum$ PVI observables], sólo para un bien o servicio para el cual el precio de venta es muy variable o no está aún fijado

# Aplicación de precios individuales relativos



- ▶ Si la suma de los precios de venta individuales de los bienes o servicios incluidos en el contrato es superior al precio total del contrato, la diferencia generalmente se **repartirá proporcionalmente** al precio asignado a cada obligación de ejecución
- ▶ Si cambia el precio del contrato, la diferencia se repartirá igual que se hizo en origen. Si una obligación de ejecución ha sido satisfecha ya, el impacto se lleva directamente a resultados

# Aplicación de precios individuales relativos - excepciones



**Excepcionalmente, un elemento del precio de la transacción puede estar asignado a una obligación de ejecución particular y no al conjunto del contrato:**

- ▶ Rebajas directamente observables sobre un sub-conjunto de bienes y servicios incluido en la transacción
- ▶ Modificación del precio directamente ligado a una obligación de ejecución
- ▶ Remuneración contingente contractualmente relacionada con un elemento diferenciable si la asignación a este elemento en su totalidad es razonable

## Paso 5: Reconocer el ingreso cuando la entidad satisface la obligación de ejecución

El ingreso se reconoce cuando se transfiere el control al cliente de un bien o servicio (la capacidad de dirigir su uso y de recibir los beneficios derivados del mismo)

# Obligaciones satisfechas en un momento determinado

---



- ▶ Se determina la fecha en la cual el control se traspasa teniendo en cuenta los siguientes indicadores:
  - ▶ El cliente está obligado a pagar – nace el derecho de cobro
  - ▶ El cliente tiene el título de propiedad jurídica
  - ▶ El cliente tiene la posesión física del bien
    - ▶ Caso particular: bill&hold y ventas en consigna
  - ▶ El cliente tiene los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo
  - ▶ El cliente ha aceptado el bien

# Obligaciones satisfechas durante un periodo de tiempo

---



El traspaso del control de un bien o servicio es continuo si se cumple una de las siguientes condiciones:

- ▶ El cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios a la ejecución de cada tarea
  - ▶ Otra compañía no tendría que “empezar de cero” si tuviera que cumplir con lo que queda de contrato, asumiendo que no obtendrá los beneficios de cualquier activo controlado por la entidad
- ▶ La entidad crea o mejora un activo que el cliente controla a medida de su creación o mejora, o
- ▶ La entidad no crea un activo que tiene un uso alternativo para la entidad y tiene un derecho de cobro por los trabajos realizados hasta la fecha (incluyendo un margen razonable)

**En caso contrario, se supone que el traspaso se realiza en una fecha concreta**



- ▶ El **grado de avance deja de ser aplicable** por definición a todos los contratos de prestación de servicios y aplican las reglas generales
- ▶ Si el cliente adquiere **el control del servicio** a medida que se presta, se aplica el grado de avance
- ▶ Si el cliente adquiere el control del servicio al final de la prestación del mismo, el ingreso no se reconoce hasta la finalización del contrato



- ▶ Si se concluye que la obligación de ejecución es satisfecha a lo largo del tiempo, se usará el método uniforme de reconocimiento de ingresos que mejor refleje el traspaso continuo de control:
  - ▶ Sobre la base de una medida de los *outputs*, si la información está disponible a un coste razonable (unidades de producto, hitos, etc.)
  - ▶ Sobre la base de una medida de los *inputs* (horas y/o costes incurridos, etc.)
- ▶ Excepciones
  - ▶ Si el grado de avance no se puede medir de manera fiable, no se registrarán ingresos del contrato
  - ▶ Si el beneficio del contrato no se puede medir de manera fiable, los ingresos registrados se limitarán al importe de costes incurridos (siempre que se pueda estimar que no hay pérdida implícita en el contrato)
  - ▶ Si los bienes entregados no contribuyen a la satisfacción de la obligación de ejecución, los ingresos registrados se limitan al coste incurrido en la compra de los mismos



## Contabilización de los acuerdos que se refieren a la recompra del activo

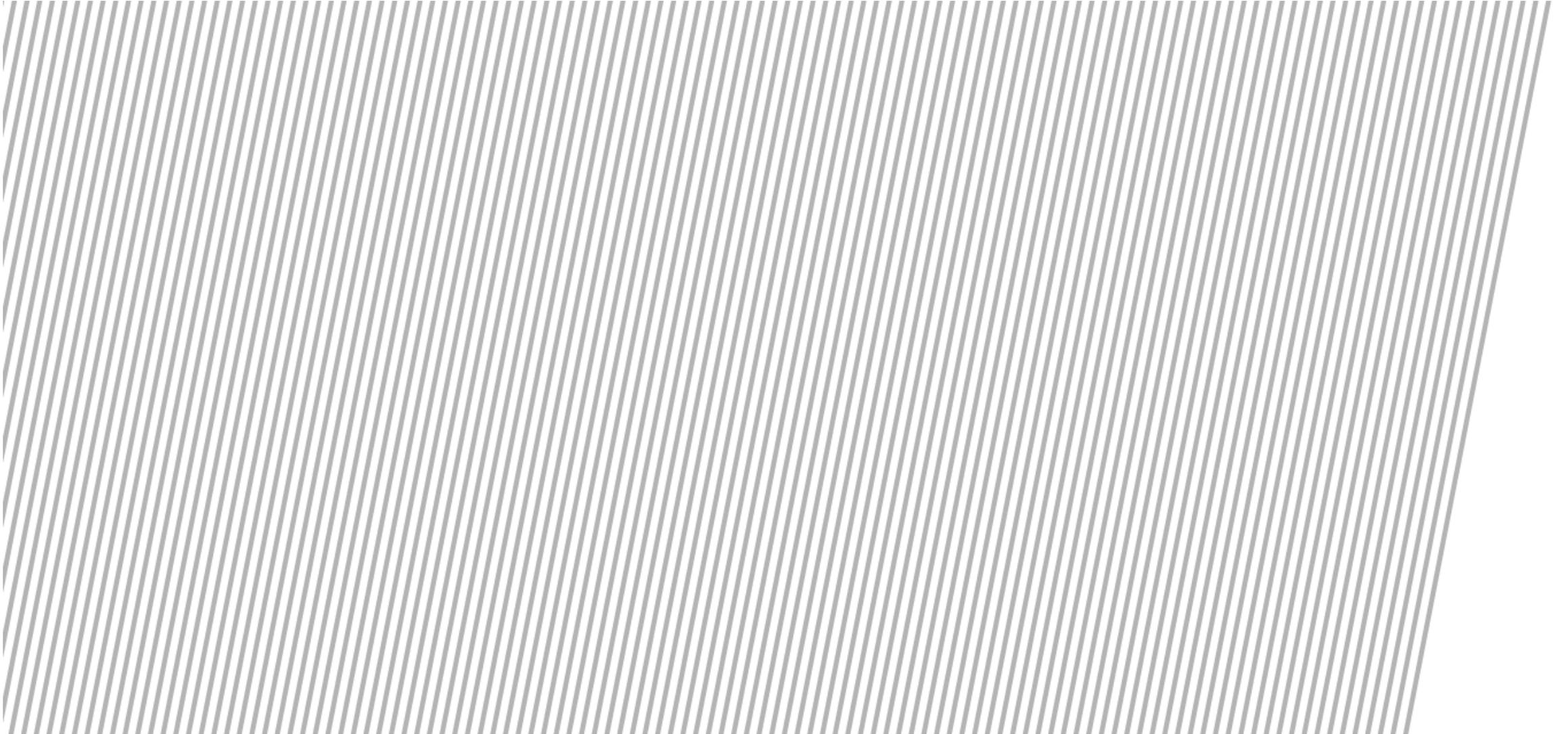
- ▶ La existencia de una opción de compra (“*call*”) o de una obligación incondicional de recompra (“*forward*”) por la entidad impide el traspaso del control al cliente. En estos casos, se deberá considerar que la transacción supone:
  - ▶ Un arrendamiento, o
  - ▶ Una financiación recibida
- ▶ En caso de opción de reventa a decisión del cliente (“*put*”), es necesario analizar las condiciones de la opción para determinar si el cliente tiene un incentivo económico significativo para exigir la recompra del activo (comparando el precio de recompra con el valor de mercado esperado):
  - ▶ Ausencia de incentivo económico significativo → Venta con derecho a devolución
  - ▶ Incentivo económico significativo → Venta de derecho de uso (arrendamiento)

## Contabilización de licencias

- ▶ Una licencia es el traspaso del derecho a utilizar – exclusivo o no – una propiedad intelectual
  - ▶ Ejemplos: software, tecnología, derechos audiovisuales y musicales, franquicias, patentes, marcas, derechos de autor
- ▶ La norma distingue dos tipos de licencias:
  - ▶ Las que dan un **derecho de acceso** a la propiedad intelectual en las condiciones que haya en cada momento durante el periodo de la licencia. Por ejemplo, las películas que produzca la entidad en los próximos tres años
    - ▶ Los ingresos se registran por grado de avance
  - ▶ Las que dan un **derecho de uso** de la propiedad intelectual existente en el momento inicial de la licencia. Por ejemplo, la película X
    - ▶ Los ingresos se registran de forma puntual en el momento en que se transfiere el derecho

---

# Otros temas relevantes y transición



---

# Garantías

---

## Contabilización de garantías

- ▶ Una garantía que pueda ser comprada voluntariamente por separado, o que proporciona una seguridad adicional al perfecto estado del bien en el momento de transferencia de control, es una obligación de ejecución separada
  - ▶ Enfoque por ingresos
- ▶ Una garantía legal no es una obligación de ejecución separada
  - ▶ Enfoque por gastos (NIC 37)
- ▶ Una garantía que no puede comprarse por separado pero que a su vez implica una obligación diferente a la garantía legal, debe contabilizarse como una obligación de ejecución separada por la parte que exceda la garantía legal (p.ej. una oferta para ampliar la garantía legal de 3 años a 5 años)
  - ▶ Enfoque mixto

---

# Costes de obtención y cumplimiento del contrato

---

## Costes a capitalizar

- ▶ Se tienen que capitalizar los **costes incrementales** de obtener un contrato, que son aquellos en los que no se habría incurrido si el contrato no se hubiese obtenido, si se espera recuperarlos
  - ▶ P.ej. Comisiones de éxito, costes legales, etc.
  - ▶ Si el contrato dura menos de un año, se pueden contabilizar directamente como un gasto
- ▶ Se admite la capitalización de **costes relacionados con el contrato** (personal, materiales, etc.) que no puedan ser capitalizados de acuerdo a otra norma si:
  - ▶ Están directamente relacionados con un contrato
  - ▶ Generan recursos que la empresa usará para satisfacer obligaciones de ejecución futuras
  - ▶ Son recuperables

---

# Costes de obtención y cumplimiento del contrato

---

- ▶ Son contabilizados inmediatamente en **gastos**
  - ▶ Los costes en los que se habría incurrido sin haber obtenido el contrato (p.ej. Costes de preparación de concursos, etc.) y los costes administrativos y generales, salvo si son explícitamente facturables al cliente
  - ▶ Los costes que se vinculan a las obligaciones de ejecución satisfechas (o que no se pueda distinguir si se refieren a las ejecuciones pasadas o futuras)
  - ▶ Los costes de ineficiencias

## Amortización y deterioro

- ▶ Los costes capitalizados son:
  - ▶ Amortizados según un ritmo coherente con el ritmo del traspaso al cliente de los bienes/servicios del contrato (o de un contrato futuro específico)
  - ▶ Deteriorados si su valor contable es superior a los pagos a recibir por los bienes y servicios correspondientes, minorados por los costes a incurrir para proporcionar esos bienes y servicios

---

## Otros temas

---

- ▶ La provisión para insolvencias debe ser contabilizada como un gasto en una línea separada en la cuenta de resultados

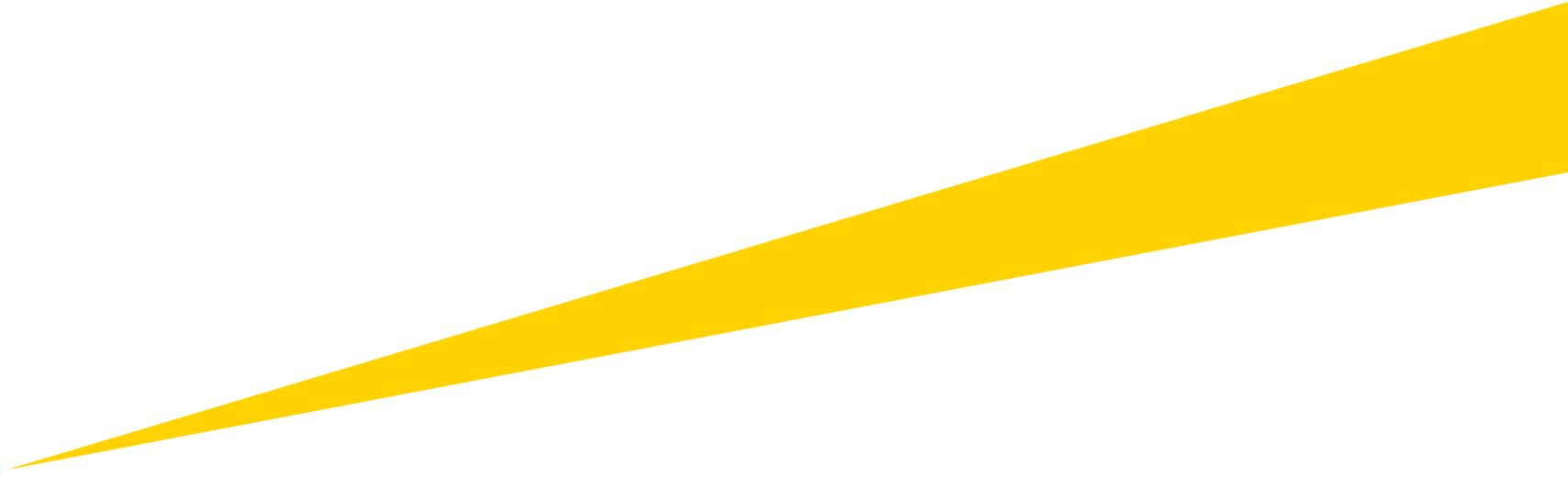
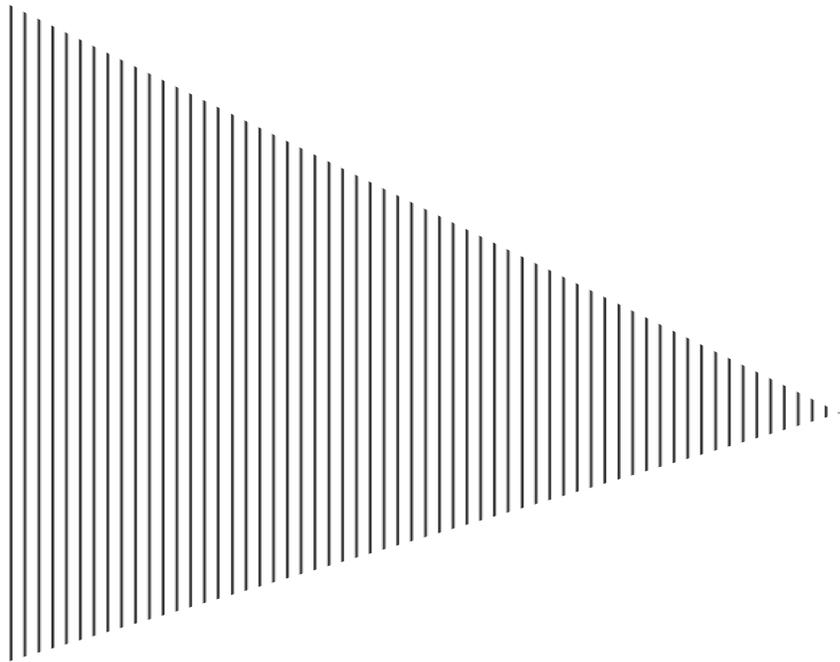
---

# Transición

---

## Dos opciones:

- ▶ Transición retrospectiva normal, con las siguientes dispensas:
  - ▶ No se exige re-expresar los contratos que se inician y terminan en el mismo ejercicio
  - ▶ Para los contratos completados que tenían precios variables se pueden utilizar los precios definitivos en lugar de estimar los precios variables existentes en la fecha de los ejercicios comparativos reportados
- ▶ Transición retrospectiva al inicio del ejercicio en que se aplica la norma:
  - ▶ No se modifican las cifras del ejercicio comparativo
  - ▶ Se ajustan las reservas iniciales del ejercicio de primera aplicación
  - ▶ Se desglosa el impacto de la norma en cada una de los epígrafes de los estados financieros del ejercicio de primera aplicación



**Gracias**