

NIIF 15: Ingresos de Actividad Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes

Cuestiones a considerar en su aplicación en España

27è

**fòrum de l'auditor
professional**

**Integritat i transparència
en temps digitals**

Som Auditors!

6 i 7 de juliol de 2017
Hotel Melià, Sitges

Ponente:

Carlos Langa

Senior manager de EY

¿A qué aplica?

- ▶ Contratos con clientes
- ▶ Ventas de inmovilizado material, intangibles y propiedades de inversión

¿Que no está en el alcance de la norma?

- ▶ Arrendamientos
- ▶ Contratos de seguros
- ▶ Instrumentos financieros
- ▶ Intercambios no monetarios entre entidades del mismo tipo de actividad para facilitar las ventas a clientes
- ▶ Acuerdos de cooperación y colaboración

Contrato que entra en el alcance de varias normas (p.ej. un contrato de alquiler con servicios adicionales)



Primero se utilizan los criterios incluidos en la otra norma para separar o medir los distintos elementos del contrato

La NIIF 15 introduce las siguientes novedades:

- Aporta un marco legal más sólido y principios más claros, frente a las normas para el reconocimiento de ingresos de clientes actuales.
- Unifica el modelo de reconocimiento de ingresos.
- Elimina las incoherencias y debilidades existentes.
- Exige un mayor desglose de la información.
- Mejora la comparabilidad entre empresas de diferentes sectores de actividad, mercados de capitales y zonas geográficas.

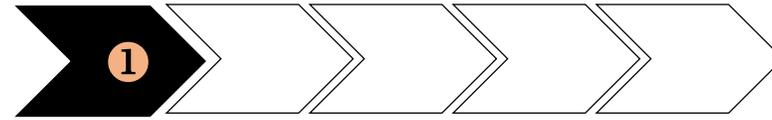
Modelo de cinco etapas

Principio básico: Reconocer los ingresos para reflejar la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes por un importe que refleje la contraprestación a que la entidad espera tener derecho, a cambio de dichos bienes o servicios



Identificar el contrato con el cliente

Principales aspectos



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

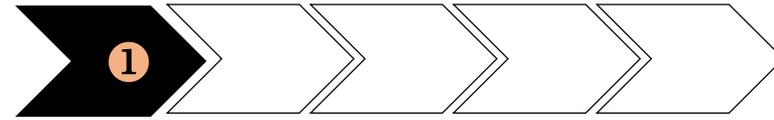
- ▶ Puede ser oral, escrito o por práctica habitual
- ▶ Un contrato no existe si las partes pueden unilateralmente terminar un contrato no ejecutado sin compensar a la otra parte

Criterios a cumplir al inicio del contrato

- ▶ Aprobado por las partes, que se comprometen a cumplir sus respectivas obligaciones
- ▶ Se pueden identificar los derechos de cada parte
- ▶ Se pueden identificar las condiciones de pago
- ▶ Tiene sustancia comercial
- ▶ Es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho (la mayor parte)

Identificar el contrato con el cliente

Principales aspectos



Combinación de contratos

- ▶ Los contratos se realizan aproximadamente al mismo tiempo con el mismo cliente (o partes relacionadas), y
- ▶ Se da una de las siguientes circunstancias:
 - ▶ Los contratos se negocian como un paquete con un objetivo comercial único
 - ▶ El precio de un contrato depende del precio o desempeño de otro contrato
 - ▶ Los contratos incluyen bienes o servicios que suponen una única obligación de desempeño

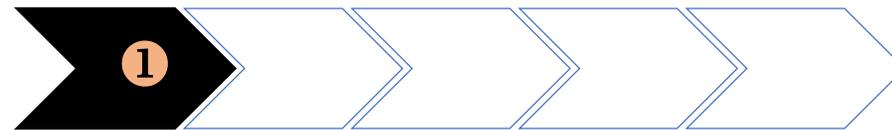
Modificaciones del contrato

- ▶ Nuevos bienes o servicios distintos y a su precio habitual de venta – Contrato separado adicional (dos contratos)
- ▶ Nuevos bienes o servicios distintos, pero no a su precio habitual de venta - Cancelación del contrato anterior y creación de un nuevo contrato
- ▶ Nuevos bienes o servicios que no son distintos - Reevaluación del contrato existente (“catch-up”)

Matices o diferencias con respecto a IAS 18 y IAS 11

- En NIIF 15 se incluye específicamente referencia a los contratos orales o implícitos, por lo que a efectos prácticos puede producirse una anticipación en el devengo de los mismos.
- Bajo NIIF 15 hay que prestar atención a las cláusulas de terminación de contratos. Generalmente con IAS 18 los ingresos de contratos no contemplaban este tema.
- En la NIIF 15 hay más requerimientos en la combinación de contratos; por ejemplo, no permite dicha combinación si los contratos no son con el mismo cliente.
- Las modificaciones a contratos son mucho más específicas ahora bajo NIIF 15 (más similar a la IAS 11). Este mayor detalle podría causar algún impacto en la práctica de alguna empresa.

Ejemplo 1



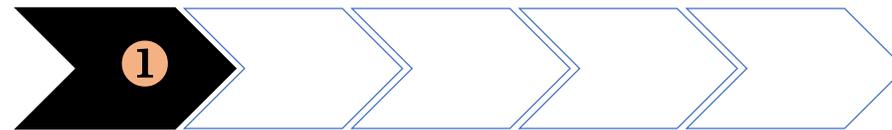
- Una entidad firma un contrato por dos años para vender 10 unidades al año por un precio de 10 u.m./unidad
- Al inicio del segundo año, se amplía el contrato dos años más para seguir vendiendo 10 unidades anuales por un precio de 7 u.m./unidad, cuando el precio de mercado sigue siendo 10 u.m./unidad

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 = $240 \text{ u.m.} / 30 = 8 \text{ u.m.}$

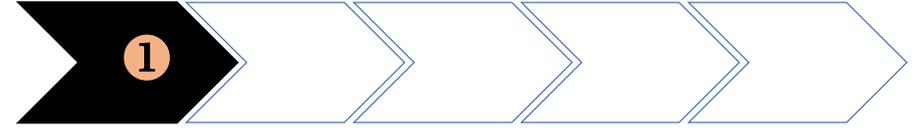
Cada unidad vendida a partir del segundo año supondrá el registro de un ingreso de 8 u.m.

Ejemplo 2



- Una entidad firma un contrato para construir una casa por un precio 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 el 50% de los costes
 - Ingresos reconocidos : 500 u.m.
 - Costes reconocidos: 400 u.m.
- Al inicio del segundo año, la entidad acuerda con el cliente un cambio del diseño del suelo (no se considera un bien diferente al estar muy interrelacionado con la casa), por lo que el precio y los costes suben 220 u.m. y 200 u.m., respectivamente

Ejemplo 2 (cont.)



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

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

Porcentaje de costes incurridos: $400 / 1.000 = 40\%$

Ingreso "teórico": $40\% \text{ de } 1.220 = 488 \text{ u.m.}$

Ingreso contabilizado: 500 u.m.

Las ventas del segundo año se verán minoradas en 12 u.m. en la fecha de modificación del contrato.

Identificar las obligaciones de desempeño

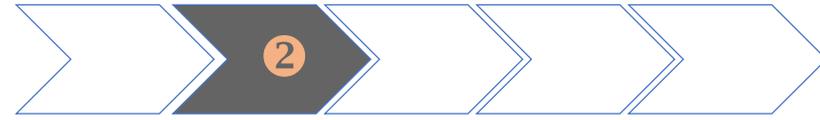
Enfoque



Criterio 1: Capacidad de ser distinto	Criterio 2: Distinto en el contexto del contrato
<ul style="list-style-type: none">▶ El cliente puede beneficiarse del bien o servicio individual por si mismo, o▶ Utilizar el bien o servicio en combinación con otros recursos	<p>El bien o servicio</p> <ul style="list-style-type: none">▶ No depende en gran medida de,▶ No está muy interrelacionado con, o▶ No modifica o personaliza sustancialmente otros bienes o servicios comprometidos en el contrato
Factores	
<ul style="list-style-type: none">▶ La entidad puede venderlos separadamente	<ul style="list-style-type: none">▶ La entidad no proporciona el servicio de integrarlos▶ No modifica sustancialmente o personaliza otros bienes o servicios▶ No hay dependencia significativa con otros bienes o servicios

Identificar las obligaciones de desempeño

Ejemplo



- La entidad A acuerda vender un equipo a un cliente
- Para que el equipo funcione hay que instalarlo, lo cual es complejo
- Aunque la instalación la pueden realizar varias entidades, el cliente decide que lo haga la entidad A
- Además, el acuerdo incluye un contrato de mantenimiento del equipo durante tres años

	Equipo	Instalación	Mantenimiento
Capacidad de ser distinto	✓	✓	✓
Distinto en el contexto del contrato		✓	✓

Conclusión: Dos obligaciones de desempeño. Una para el equipo y la instalación y otra para el mantenimiento

Matices o diferencias con respecto a IAS 18 y IAS 11

- En las normas anteriores no había referencia a contratos con múltiples bienes o servicios por lo que, en ocasiones, las empresas buscaban directrices en las normas US GAAP. La NIIF 15 clarifica este asunto con la definición de las obligaciones de desempeño.
- Las empresas pueden considerar la materialidad para determinar, en su caso, nuevos bienes o servicios que hasta la fecha no se estuvieran considerando de forma separada.
- Principal vs Agente: Bajo NIIF 15 se hace más énfasis en quién controla el bien o servicio, mientras que no tiene tanta relevancia que exista una comisión (formalmente) o el riesgo de crédito.

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%

Existencias	6.000
Activo- recuperación existencias	180
Tesorería/clientes	10.000

Patrimonio	6.000
Ventas	9.700
Coste ventas	(5.820)

Importe razonablemente asegurado para la entidad

Derecho a recuperar los bienes vendidos

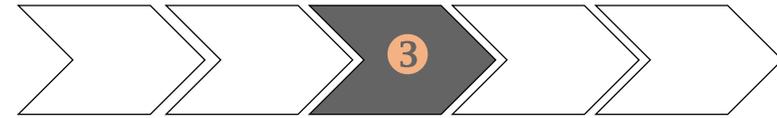
Provisión devoluciones	300
------------------------	-----

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)

Determinar el precio de la transacción

Principales aspectos



El precio de la transacción es el importe de la contraprestación al que la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente

Aspectos que influyen



- ▶ Contraprestación variable
 - ▶ Estimarla usando el valor esperado o el importe más probable
 - ▶ Aplicar la “Limitación al registro de ingresos”:
Incluir las contraprestaciones variables solo si es altamente probable que no habrá una reversión significativa
- ▶ Componente de financiación significativo
- ▶ Contraprestación distinta al efectivo
- ▶ Contraprestaciones pagadas o a pagar al cliente

Determinar el precio de la transacción

Contraprestación variable



Contraprestación variable:

- Media ponderada
- Valor más probable

La cifra de ingresos contabilizada corresponde al importe que es altamente probable que no vaya a suponer una reversión significativa

Factores a considerar

- ▶ El importe de la contraprestación es altamente sensible a factores que están fuera de la influencia de la entidad (por ejemplo: volatilidad del mercado, juicio o acciones de terceros, clima)
- ▶ La incertidumbre no se espera que se resuelva durante un largo periodo de tiempo
- ▶ La experiencia de la entidad con contratos similares es limitada o esa experiencia tiene un valor predictivo limitado
- ▶ La entidad suele ofrecer un amplio rango de reducciones de precios o cambiar los términos y condiciones de pago de contratos similares
- ▶ El contrato tiene un gran número y amplio rango de importes de contraprestación posibles

Determinar el precio de la transacción

Contraprestación variable



Contraprestación variable



- ▶ Media ponderada
- ▶ Importe más probable

Ejemplo

Como resultado la Agencia se reconocerá el ingreso antes de lo que lo hubiera hecho siguiendo la normativa actual



- ▶ Una agencia de publicidad firma un contrato para realizar una campaña durante 6 meses por 500.000 €
- ▶ Dicho contrato también incluye un incentivo potencial de 100.000 € vinculado al cumplimiento de ciertos objetivos
- ▶ La agencia estima que la probabilidad de obtener el incentivo es 80%

La Agencia tiene mucha experiencia en este tipo de contratos y en estimar si logrará el variable. Además, la incertidumbre se resolverá en un periodo corto de tiempo. Así, ha determinado que no es probable que se produzca una reversión e incluye los 100.000 € en el precio de la transacción

Matices o diferencias con respecto a IAS 18 y IAS 11

- Pueden producirse algunas diferencias en el tratamiento de las contraprestaciones variables bajo NIIF 15 respecto a la normativa actual: actualmente se difiere dicha contraprestación hasta que el ingreso es medible y es probable que se reciban los beneficios económicos. Con la nueva normativa es posible que se anticipe el reconocimiento de dichos ingresos en algunas empresas.
- Considerar los activos que se recuperarán en la determinación de las devoluciones (en importe bruto, no neto del pasivo).
- El componente financiero del contrato se registra como ingreso / gasto financiero separado del Importe Neto de la Cifra de Negocios.

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

Cobros iniciales no reembolsables (upfront fees) – Ejemplo 3



- Un gimnasio exige el pago de una matrícula no reembolsable, por importe de 150 u.m., cuando un cliente contrata el servicio de un año a un precio de 40 u.m. mensuales
- El cliente es libre de seguir contratando servicios anuales sin necesidad de volver a pagar la matrícula. Según la experiencia histórica, los clientes permanecen en el gimnasio tres años

El registro de un cliente nuevo no supone una obligación de ejecución separada ya que no transfiere un servicio diferenciable al cliente

Dado que no se requiere un nuevo pago de matrícula, el contrato incluye una opción de renovación a precio ventajoso. Dicha opción supone una obligación de ejecución separada

Cobros iniciales no reembolsables (upfront fees) – Ejemplo 3



- **Opción 1 – Considerar independiente la opción de renovación**

El precio total de 630 u.m. (150 u.m. + 12 meses x 40 u.m.) se distribuye entre las obligaciones de prestar el servicio mensual y de ofrecer la renovación ventajosa

La parte del precio asignada a la opción se registrará en los dos periodos de renovación habituales cuando el cliente renueve o renuncie a su derecho

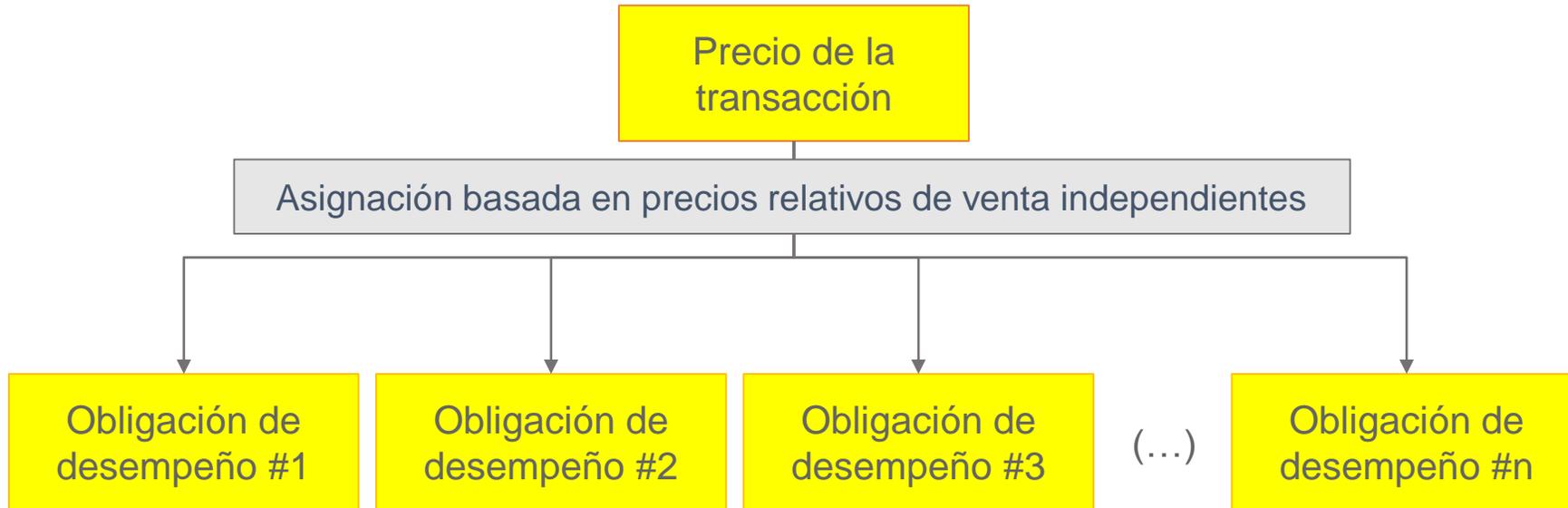
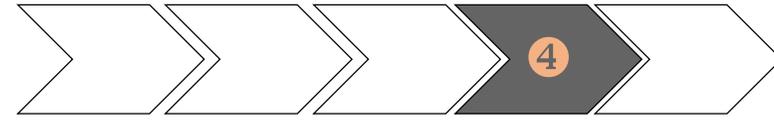
- **Opción 2 – Considerar un contrato exclusivamente de servicios de gimnasio**

Se trata de un contrato a 3 años con un precio total de 1.590 u.m. (150 u.m. + 36 meses x 40 u.m.)

Se asignarán 44,17 u.m. a cada uno de los 36 meses de servicios esperados

Asignar el precio a las obligaciones

Principales aspectos



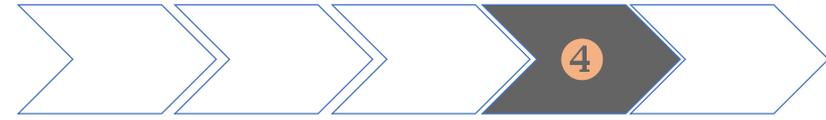
Conclusión:

El precio de la transacción generalmente se asigna a las obligaciones de desempeño basándose en el precio relativo de venta independiente (o individual)

Excepciones: Contraprestaciones variables y descuentos

Asignar el precio a las obligaciones

Enfoque



Asignación

- ▶ El precio de la transacción es asignado a cada obligación de desempeño separadamente
- ▶ Base: Precios de venta directamente observables
- ▶ Si el precio no es directamente observable)
 - Estimación del precio de mercado ajustado
 - Coste esperado más un margen adecuado
 - Enfoque residual
- ▶ Generalmente, si la suma de precios es superior al importe de la transacción, se reparte el descuento de forma proporcional

Enfoque residual

- ▶ Se permite cuando:
 - El precio de venta es muy variable (rango muy amplio), o
 - El precio de venta no está aún fijado

Asignar el precio a las obligaciones

Ejemplo 4



- ▶ Una entidad firma un contrato con un cliente para la venta de una máquina, con su instalación y con una garantía de dos años por un precio total de 100.000 €
- ▶ La entidad vende, de manera habitual, la máquina separada por 75.000 €
- ▶ La entidad no proporciona servicios de instalación de manera separada. Se observa que los competidores prestan servicios de instalación con un precio entre 10.000 € y 15.000 €
- ▶ Dado que la extensión de la garantía es opcional, se trata de una obligación de desempeño independiente

PVI Maquinaria

- ▶ La máquina tiene un precio directamente observable
- ▶ Su PVI asciende a 75.000 €

PVI Instalación

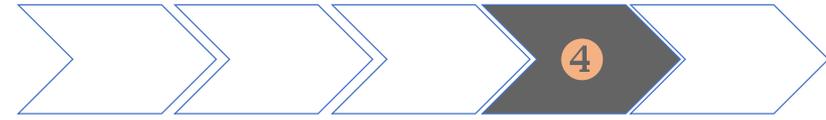
- ▶ En base al coste esperado más un margen razonable
- ▶ Su PVI asciende a 14.000 €, que se encuentra dentro del rango de precios de mercado, por lo que el PVI aplicado es razonable

PVI Garantía

- ▶ En base al coste esperado más un margen razonable
- ▶ Su PVI asciende a 20.000 €

Asignar el precio a las obligaciones

Ejemplo 4



Asignación

Producto	PVI	Asignación
Máquina	75.000 €	68.807 €
Instalación	14.000 €	12.844 €
Garantía	20.000 €	18.349 €
Total	109.000 €	100.000 €
Descuento	(9.000 €)	-

(9.000 €)

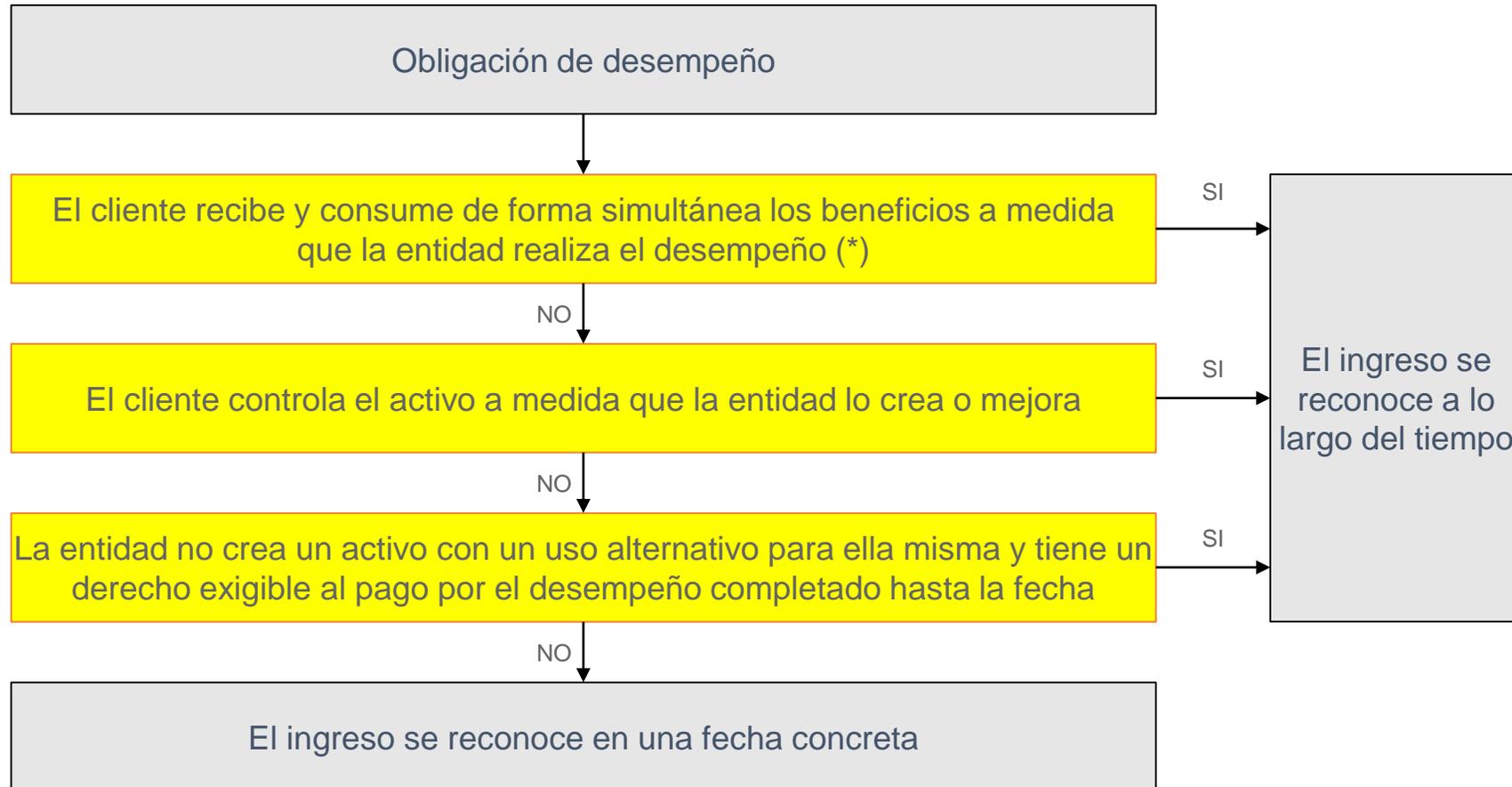
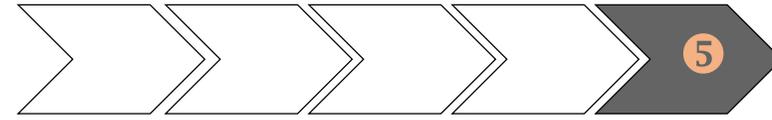
► La entidad registrará el ingreso asignado a cada obligación de desempeño a medida que vaya satisfaciendo las mismas

Matices o diferencias con respecto a IAS 18 y IAS 11

- Dependiendo del método a utilizar podrían surgir impactos en la asignación del precio a las distintas obligaciones de desempeño. Habitualmente las normas actuales utilizan un enfoque residual (excepto en las entidades que aplican las IFRIC 13) cuando se separan los distintos bienes o servicios, por lo que de aplicar el método del precio de venta independiente pueden aflorar diferencias.
- Adicionalmente, se permite la aplicación de un descuento solo a una o a varias obligaciones de desempeño específicas, en lugar del reparto proporcional, cuando se cumplan las condiciones para ello (si ya el referido bien o servicio se vende separadamente con descuento).

Reconocer el ingreso

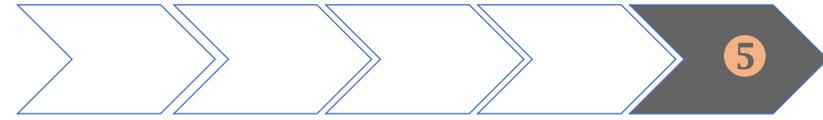
Principales aspectos



(*) Otra entidad no necesitaría realizar nuevamente el trabajo completado hasta la fecha si tuviera que cumplir con lo que queda de contrato, asumiendo que no obtendrá los beneficios de cualquier activo controlado por la entidad

Reconocer el ingreso

En un momento determinado



Indicadores del traspaso del control

- ▶ La entidad tiene un derecho presente al pago por el activo
- ▶ El cliente tiene el derecho legal del activo
- ▶ La entidad ha transferido la posesión física del activo
- ▶ El cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo
- ▶ El cliente ha aceptado el activo



Conclusión:

Juicio basado en el conjunto de circunstancias

Matices o diferencias con respecto a IAS 18 y IAS 11

- No se prevén diferencias en el análisis de los acuerdos bill-and-hold, salvo que se debe considerar que hay una obligación de desempeño separada a la recogida diferida de los bienes, por la custodia de los mismos en los almacenes de la empresa.
- Existen otros asuntos que también pueden suponer diferencias respecto al tratamiento anterior:
 - Licencias de uso vs acceso
 - Garantías (de servicio, entendidas como una obligación de desempeño separada)
 - Costes para la obtención de un contrato
 - Presentación Estados Financieros: activos y pasivos contractuales
 - Amplitud de desgloses en la memoria

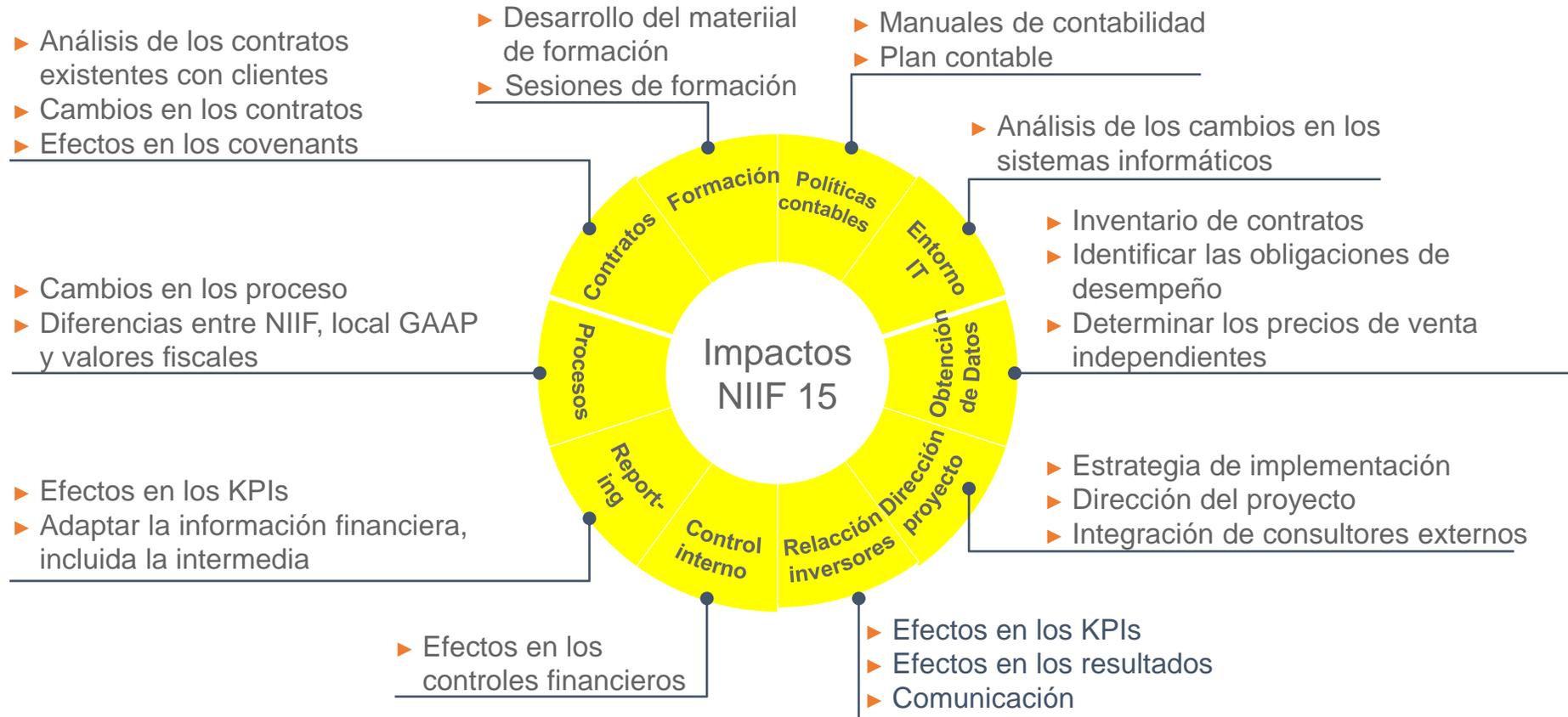
NIIF 15: Implementación

Impacto potencial

Implementación

Impacto potencial

Reconocimiento de ingresos



Gracias