



UNIVERSIDAD NACIONAL DE CORDOBA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE GRADUADOS

Especialidad en Contabilidad Superior y Auditoría

TRABAJO FINAL

"Aplicación de NIIF 15 en empresas de bienes y servicios"

Autora:

Cra. María Luz Cavallo

Tutor:

Esp. Martín Quadro

Córdoba, 2020.-



Aplicación de NIIF 15 en empresas de bienes y servicios by María Luz Cavallo is licensed under a [Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 4.0 Internacional License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).



AGRADECIMIENTO

A la Co-Directora de la Especialidad, Dra. Eliana Werbin, por su acompañamiento durante todo este tiempo.

Al Esp. Martín Quadro, por aceptar ser el tutor de este trabajo, por su predisposición y ayuda para lograr mi objetivo.

Al Dr. Arguello por su colaboración, y a todos los profesores del cursado por su dedicación.



DEDICATORIA

Le dedico este trabajo a mi familia, en especial a mi mamá, que sin ella nada de esto sería posible.

A Simón, que me acompaña y apoya en todas mis decisiones.

A mis compañeros de la Especialidad, en especial a las amigas que encontré, por compartir este camino.

RESUMEN

El presente trabajo se realizó con el objetivo de analizar la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera Nro. 15 (NIIF 15) en empresas de bienes y servicios, evaluando su impacto en los sistemas de información contable y en la tarea de auditoría de estados financieros. Luego del análisis de los resultados, se concluye que la implementación de la NIIF 15 aporta cambios sustanciales en los criterios de reconocimiento y medición de los ingresos respecto de la norma anterior, con consecuencias financieras y tributarias. Implica una manera más adecuada de presentación de los estados financieros que permite a los stakeholders, una mejor evaluación de los ingresos y los costos. No todos los sectores van a ver modificada sus contabilidades en la misma medida, algunas empresas deberán incluso, adecuar los softwares contables para reconocer los ingresos e implementar sistemas de controles.

Palabras claves: Normas Internacionales, Información Financiera, Ingresos, Actividades Ordinarias, Contratos, Obligaciones de Desempeño, NIIF 15.

ABSTRAC

The present study was made with the objective of analyzing the content of the International Financial Reporting Standard No. 15 (IFRS 15); and its application in goods and services companies, to assess its impact on accounting information systems and on the task of auditing financial statements. After analyzing the results, it is concluded that IFRS 15 brings about substantial changes that will mainly affect the recognition of income, with financial and tax consequences. Compared to the previous standard IFRS 15 involves a more appropriate way of presenting the Financial Statements that allow stakeholders to evaluate better the income and costs. Not all sectors will see their accounts affected in the same way, some companies will even have to adapt accounting software to recognize revenue and implement control systems.

Keywords: International Standards, Financial Information, Income, Ordinary Activities, Contracts, Performance Obligations, IFRS 15.



ÍNDICE

1.- INTRODUCCION	1
1.1.- Antecedentes	3
2.- METODOLOGIA	6
3.- RESULTADOS Y DISCUSIÓN	8
3.1.- Estudio exploratorio y análisis del contenido de la norma NIIF 15	8
3.1.1.- Análisis de las etapas	10
3.2.- Estudio exploratorio del impacto de la NIIF 15 en los sistemas de información financiera	22
3.2.1.- Empresas de Telecomunicaciones: Impacto en los Estados Financieros	23
3.2.2.- Empresas constructoras: Impacto en los Estados Financieros	26
3.3.- Estudio Exploratorio de las implicancias de la aplicación de la NIIF 15 en la auditoría de estados financieros	33
4.- CONCLUSIONES	36
4.1.- Recomendaciones	36
5.- BIBLIOGRAFIA	38

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 Etapas para elaboración NIIF 15.....	5
Gráfico 2 Cambios potenciales ante la adopción de la NIIF 15.....	6
Gráfico 3 Los cinco pasos que deben seguirse.....	9
Gráfico 4 Forma de identificar las obligaciones diferenciadas de un contrato	13
Gráfico 5 El precio de la Transacción.....	15
Gráfico 6 Estimación del precio de venta independiente.....	19
Gráfico 7 Obligación de recompra a petición del Cliente	222

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1 Telefónica SA Impacto de las NIIF 15 en los ingresos diferidos.....	255
Tabla 2 Pasivo Contractual: primera aplicación en el ejercicio 2018	255
Tabla 3 Activo Contractual: Primera aplicación en el ejercicio 2018.....	266
Tabla 4 Gastos Diferidos: Primera aplicación en el ejercicio 2018	26
Tabla 5 Detalle de tareas de acuerdo con el contrato.....	27
Tabla 6 Constructora & Asociados Estado de Situación Financiera al 31/12/20 (en miles).....	28
Tabla 7 Constructora & Asociados Estado de Resultados períodos 2018-2019-2020 (en miles).....	29
Tabla 8 Contraprestación fija y variable	31
Tabla 9 Obligaciones de desempeño.....	322
Tabla 10 Utilidad estimada de la obra de construcción de las viviendas	322
Tabla 11 Ejemplo: Reconocimiento de ingresos.....	35
Tabla 12 Ejemplo: Reconocimiento de ingresos correcto.....	355
Tabla 13 Ejemplo: Ajustes	35
Tabla 14 Ejemplo: Ratios financieros del proyecto	36

1.- INTRODUCCION

El presente trabajo analiza la emisión (mayo 2014) y reciente puesta en vigencia (1/1/2018) por parte de la Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés) de la Norma Internacional de Información Financiera N° 15 (NIIF 15 en adelante) cuyo tema tratado es ***“Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes”*** y sustituye a la NIC 18 (ingresos) y NIC 11 (contratos de construcción).

Esta norma es un marco integral para el reconocimiento de los ingresos tanto en el aspecto temporal como en su medición y afectará a muchas compañías, ya que se refiere a los ingresos de todos los contratos con clientes, excepto los casos específicamente tratados en otras normas. Sin embargo, su impacto será más notorio en actividades que impliquen la ejecución de contratos durante un periodo de tiempo, por ejemplo, sectores como los de construcción, telecomunicaciones, farmacéutico, entre otros (Morales Díaz J., 2018).

La norma tendrá un impacto mayor en empresas con proyectos a largo plazo y productos y servicios combinados (Morales Díaz J., 2018).

La NIIF 15 plantea un modelo para contabilizar los ingresos que se basa en las denominadas “obligaciones de desempeño” (Morales Díaz J., 2018). Esta nueva norma tiene como finalidad principal que las empresas reconozcan sus ingresos por operaciones con clientes de manera tal que se vea reflejada la transferencia de los bienes o servicios comprometidos a los mismos (toma de control) con las respectivas contraprestaciones a las que se adquiere el derecho a recibir (Párrafo 2 de la NIIF 15).

Contiene una metodología única (modelo de cinco pasos) para poder determinar si corresponde la contabilización de un contrato de ventas a clientes. Este nuevo método implicará diferencias en los importes devengados como ingresos y en los periodos en los cuales serán reconocidos respecto de las normas anteriormente vigentes (Castro Barreda G. E., 2016).

Este modelo de reconocimiento basado en la transferencia del control de los activos puede traer aparejado significativos cambios en los ingresos ordinarios de las compañías, con su correspondencia en el reconocimiento de los costos asociados; y obliga a un entendimiento claro de los contratos (Pacheco Ortega C. P., 2016).

Los requerimientos de esta norma implican la desagregación de todos los componentes que forman parte de un mismo contrato con clientes, teniendo en cuenta el precio de venta independiente de cada uno de los productos o servicios.

Considerando el rol que cumplen los Estados Financieros (EEFF) en el proceso de toma de decisiones de sus usuarios, es preciso señalar que la NIIF 15 se emite en proceso de convergencia entre el IASB y el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB) responsable de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los EE.UU. (PCGA EE.UU. o US GAAP por sus siglas en inglés) (Boned Torres J. L., 2018).

Cabe destacar, que la NIIF 15 ha sido también aceptada por la Unión Europea para que la adopten plenamente sus empresas cotizantes (Morales Díaz J., 2018). Con esta unificación de criterios se consolida en un solo modelo el reconocimiento de ingresos para lograr un acercamiento al objetivo de que la información financiera sea comparable en todos los sectores y mercados de capitales a nivel mundial. De esta manera los inversores podrán contar con información más ajustada a la realidad y más confiable sobre los ingresos de las compañías (Boned Torres J. L., 2018).

Se sabe que el proceso de toma de decisiones se lleva a cabo en contextos de incertidumbre, pues depende de diferentes factores externos e internos que se generan en una entidad; recurriendo muchas veces a la utilización de proyecciones. Éstas podrán ser más adecuadas si se cuenta con la información relevada en los Estados Financieros donde se detallan las diferentes situaciones de los ingresos de actividades ordinarias y los flujos de efectivo que se espera obtener a raíz de las operaciones con cada tipo de cliente (Guerrero Cruz C. M., 2016).

Dado este contexto de mayores requerimientos de información puede surgir la necesidad de nuevos sistemas de información, computarizados o no, y/o la adecuación de los existentes. Éstos a su vez requerirán ser asociados a un diseño de políticas de control interno que conlleve al cumplimiento de la recopilación de los datos necesarios (Castro Barreda G. E., 2016).

Lo mencionado anteriormente, se plantea con el fin de lograr un entendimiento claro de los contratos celebrados con los clientes para facilitar su evaluación, clasificación y continua revisión.

Desde la óptica de la auditoría de Estados Financieros, la puesta en vigencia de la NIIF 15 traerá consigo varios retos. Uno de los más interesantes está planteado en las empresas que celebran contratos con clientes que se satisfacen a lo largo del tiempo. Por lo tanto, el auditor deberá, al igual que la compañía, programar procesos adecuados de revisión y monitoreo de las condiciones y circunstancias variables para el reconocimiento de los ingresos y prestarles mayor atención a las relaciones contractuales entre partes: empresa-cliente (Boned Torres J. L., 2018).

Dado que los criterios de reconocimiento de ingresos que plantea la norma implican un incremento en la aplicación de juicios de valor (subjetivos) y estimaciones contables (Morales Díaz J., 2018), se requerirá por parte del auditor externo especial atención en estos aspectos de la información financiera. Respecto de esto, será fundamental corroborar el cumplimiento de las obligaciones con clientes en la transferencia de los bienes o servicios comprometidos por las compañías. Logrando así, resultados favorables en cuanto a mayor transparencia en la información revelada, ya que ésta norma nos brindará la posibilidad de homogeneizar y eficientizar los criterios para la contabilización de los ingresos y para aquellos que deban cumplir el rol de auditores (Castro Barreda G. E., 2016).

Los auditores, por tener que verificar la información revelada, necesitarán prepararse para un inevitable aumento en el volumen de las explicaciones requeridas por esta norma en los próximos juegos de estados financieros (Castro Barreda G. E., 2016).

1.1.- Antecedentes

La sanción de esta Norma, ha atravesado por diferentes etapas, las cuales, parten en el año 2002, cuando se considera la necesidad de estudiar la manera de tratar los ingresos de los contratos con los clientes, y se decide, que en ese mismo año se iniciaría el tratamiento de la Normativa Internacional sobre el reconocimiento de ingresos.

En diciembre de 2008 el IASB (Internacional Accounting Standards Board) publicó un documento orientado a los interesados a nivel mundial para que se debatiera, entre esa fecha y el 19 de junio de 2009, acerca del reconocimiento de ingresos en los contratos con los clientes.

El 24 de junio de 2010 el IASB en forma conjunta con el FASB (Financial Accounting Standards Board) que es el órgano de Normas de Contabilidad en Estados Unidos, publican un Proyecto de Norma para mejorar y armonizar la información financiera de los ingresos procedentes de los contratos con clientes y los gastos relacionados, con la idea que exista una única forma de reconocimiento de ingresos.

Este proyecto tuvo 211 respuestas de instituciones profesionales, organismos que agrupan a inversores, analistas, consultoras internacionales, etc. En base a esto, el 14 de noviembre de 2011 el IASB y el FASB vuelven a emitir un nuevo Proyecto de Norma Revisado, que tuvo 986 respuestas de emisores semejantes a la anterior.

Esta etapa culmina en mayo de 2014, con la aprobación de la nueva “Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 15 sobre ingresos de contratos con clientes”¹ por parte del IASB y el FASB con fecha de implantación prevista a partir del 1 de enero del 2017.

Esta Norma deroga toda anterior normativa sobre reconocimiento de ingresos existente, sea correspondientes al IASB² como al FASB³ (Ver Apéndice C NIIF 15). A partir de aquí, comienza una nueva etapa con el proyecto de las Aclaraciones.

¹ “IASB y FASB emiten una Norma que converge en el reconocimiento de ingresos”. 28 Mayo 2014. Disponible en <https://www.nicniif.org/home/novedades/iasb-y-fasb-emiten-una-norma-que-converge-en-el-reconocimiento-de-ingresos.html>

² Se trata de la NIC 11 (Contratos de Construcción) y NIC 18 (Ingresos de Actividades Ordinarias), así como las interpretaciones sobre las mismas: CINIIF 13 (Programas de Fidelización de Clientes), CINIIF 15 (Acuerdos para la Construcción de Inmuebles), CINIIF 18 (Transferencias de Activos procedentes de Clientes), entre las más importantes.

³ Se refiere a SIC 31 Ingresos –Permutas de Servicios de Publicidad. Asimismo, realiza modificaciones a otras Normas (Apéndice D NIIF 15), como por ejemplo: NIIF 3 (Combinación de negocios), NIIF 4 (Contratos de seguro), NIIF 9 (Instrumentos Financieros), NIC 2 (Inventarios).

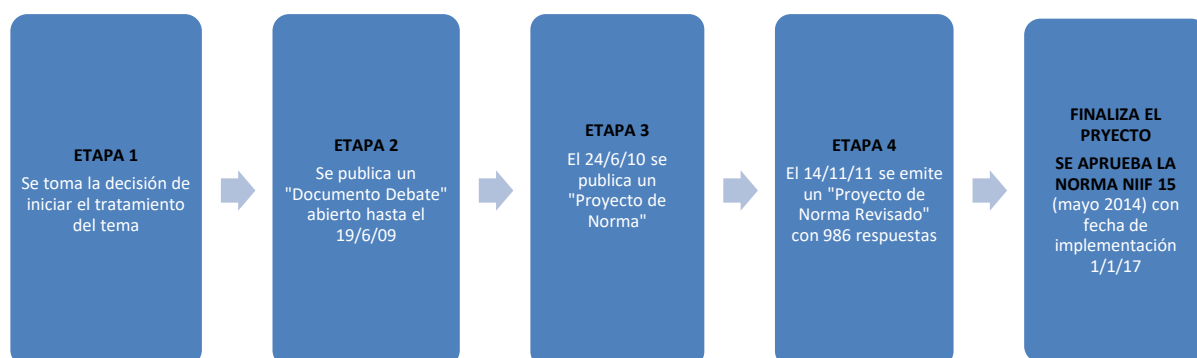


Gráfico 1 Etapas para elaboración NIIF 15

Fuente: Elaboración propia

Dada la cantidad de inconvenientes que trajo (y trae) la implementación de esta Norma, se creó un Grupo de Recursos de Transición (GRT) formado por el Consejo del IASB y el Consejo del FASB, cuyo objetivo es, justamente estudiar los problemas que puede acarrear la implantación de esta Norma. Así surge una nueva etapa, que es a la cual la IFRS denomina como “Proyecto de Aclaración”.

Las discusiones fueron en relación con a) cuestiones prácticas (problemas sobre distintos inconvenientes o situaciones al momento de contabilización) y b) cuestiones teóricas (principalmente sobre la identificación de las obligaciones de desempeño, entre otras).

A partir de estas discusiones el FASB publica un Proyecto de Norma 2015/2016, con ciertas aclaraciones y modificaciones de la Norma. También el IASB, decidió proponer aclaraciones a los mismos temas, y en algunos casos no fueron las mismas.

Finalmente, la norma entra en vigencia el 1 de enero de 2018.

Para la Auditora Ernst & Young (2017) la gran diferencia con las normas anteriores (NIC 11 y NIC 18) es que la norma NIIF 15 contiene requisitos de presentación y revelación que son explícitos, aumenta notablemente el volumen y cantidad de revelaciones exigidas que, anteriormente, las entidades no incluían dentro de sus estados financieros.

Según la mencionada Consultora, “la aplicación de la NIIF 15 será un cambio significativo en los criterios contables del reconocimiento de los ingresos, en los cuales se aplicará el juicio profesional y la modificación de los sistemas informáticos de las compañías del sector”. Muchos de los cambios que las entidades sufrirán al adoptar la NIIF 15, según esta consultora serán:

NIIF 15 – Requerimientos de revelación	Cambios potenciales
Ingresos desagregados	<ul style="list-style-type: none"> ■ Mayor desagregación ■ Desagregación por múltiples categorías
Saldos de contratos con clientes	<ul style="list-style-type: none"> ■ Requisitos cuantitativos adicionales para saldos de contratos ■ Incremento en requerimientos de descripción narrativa
Obligaciones de desempeño relacionadas con contratos con clientes	<ul style="list-style-type: none"> ■ Revelación de todas las obligaciones de desempeño no satisfechas a la fecha de presentación ■ Solo se incluyen importes incluidos en el precio de la transacción
Juicios significativos	<ul style="list-style-type: none"> ■ Nuevas revelaciones narrativas y cuantitativas sobre los juicios utilizados al determinar la oportunidad y la medición del reconocimiento de los ingresos
Activos reconocidos procedentes de los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente	<ul style="list-style-type: none"> ■ Nuevas revelaciones narrativas y cuantitativas sobre los saldos y amortizaciones (incluyendo las pérdidas por deterioro) de los activos procedentes de los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente

Gráfico 2 Cambios potenciales ante la adopción de la NIIF 15.

Fuente: Auditora Ernst & Young (2017)

Por último, según la Consultora KPMG la aplicación de estas normas, requerirá un esfuerzo adicional de las diferentes áreas de las empresas. “Un ejemplo será el área legal quien deberá revisar a conciencia la redacción de los contratos. Los departamentos de negocio, financiero y de sistemas son otras de las áreas que deberán estar atentos a la aplicación de la NIIF”.

2.- METODOLOGIA

Este trabajo se llevará a cabo de acuerdo a las siguientes etapas:

- ✓ **Estudio exploratorio bibliográfico sobre el análisis la norma NIIF 15:**

Este estudio se llevará a cabo en base a los siguientes autores:

-IASB – NIIF 15 (2014)

-Castro Barreda y otros (2016)

-Marín (2015)

-Morales Díaz (2018)

-Pacheco Ortega (2016)

-Pérez Porto y Merino (2010)

✓ **Estudio exploratorio bibliográfico sobre el impacto de la NIIF 15 en los sistemas de información:**

Este estudio se llevará a cabo en base a los siguientes autores:

-Boned Torres (2018)

-Castro Barreda y otros (2016)

-Guerrero Cruz (2016)

-Morales Díaz (2018)

✓ **Estudio exploratorio bibliográfico sobre implicancias de la aplicación de la NIIF 15 en la auditoría de estados financieros:**

Este estudio se llevará a cabo en base a los siguientes autores:

-Boned Torres (2018)

-Castro Barreda y otros (2016)

-Morales Díaz (2018)

3.- RESULTADOS Y DISCUSIÓN

3.1.- Estudio exploratorio y análisis del contenido de la norma NIIF 15

En este punto del trabajo se explicará el objetivo que persigue la Norma, su estructura y las partes que la componen, así como también sus alcances, partiendo de los cinco pasos que abarcan desde la identificación de un contrato hasta el reconocimiento del ingreso y su satisfacción y son la base de tratamiento para todas las operaciones que están alcanzadas por la Norma.

La necesidad de las empresas por obtener recursos internacionales colaboró para que éstas comiencen con la aplicación de las Normas, dado que, de lo contrario el acceso al crédito o la cotización en bolsas estadounidenses o europeas se tornaba imposible. Utilizar las NIIF como sistema contable aumenta la transparencia y permite que los inversores de cualquier lugar del mundo, puedan analizar la información con la misma normativa.

No cabe duda, que la información financiera presentada bajo los estándares de las NIIF aumenta significativamente la calidad percibida de los estados financieros de las empresas; por ello, lo que se buscó fue establecer qué principios debe aplicar una empresa para presentar información útil a los interesados, sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de un contrato con clientes.

La NIIF 15 surge porque se consideró que las normas vigentes a dicho momento, necesitaban ser mejoradas en varios aspectos, pero principalmente, en los acuerdos de elementos múltiples, en lo referente al reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias en el futuro y mejorar la información financiera (Introducción a la NIIF 15) mediante:

a) Eliminar las incongruencias de las normas previas sobre ingresos de actividades ordinarias, facilitando un marco consistente para su tratamiento.

b) Permitir una mejor comparación entre organizaciones, sectores industriales, jurisdicciones y mercados de capitales; en el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias.

c) Proporcionar información de utilidad a los usuarios de los estados contables a través de requerimientos de información mejorados.

d) Simplificar la preparación de los balances financieros, reduciendo el número de requerimientos. Además, se focaliza en el control.

En principio, salvo casos excepcionales, la Norma se aplica a cada contrato de forma individual, y fija cinco etapas que las empresas deben adoptar para el reconocimiento de los ingresos de contratos con clientes:

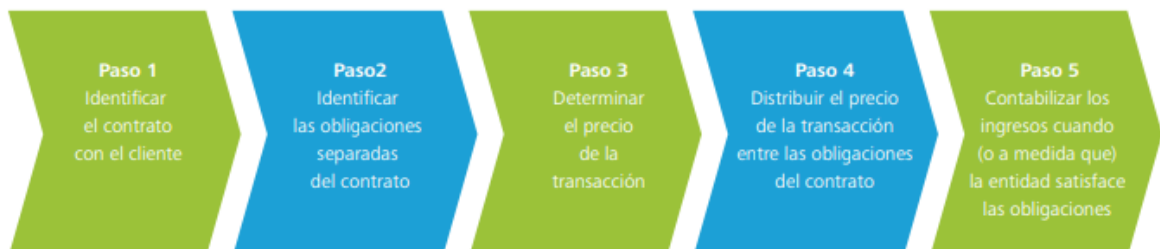


Gráfico 3 *Los cinco pasos que deben seguirse*

Fuente: Deloitte (2014)

“1º Etapa: Identificación del contrato o contratos con el cliente.

2º Etapa: Identificación de las obligaciones de desempeño en el contrato.

3º Etapa: Determinar el precio de la transacción.

4º Etapa: Asignar el precio de la transacción entre las diferentes obligaciones de desempeño que tenga el contrato.

5º Etapa: Reconocimiento del ingreso de las actividades ordinarias cuando la entidad satisfaga la obligación de desempeño”.

No obstante, la NIIF 15, no se estructura de esta forma. Si bien comienza con el “reconocimiento del ingreso”, “identificación del contrato con cliente e identificación de las

obligaciones de desempeño en el contrato” (etapa 1 y 2), sigue con el “reconocimiento del ingreso de actividades ordinarias cuando la entidad satisface una obligación de desempeño” (etapa 5), posteriormente se determina la valoración del ingreso y la determinación del precio de la transacción (etapa 3) y finalmente la “asignación del precio de la transacción entre las obligaciones del contrato” (etapa 4).

La Norma permite, además, que los costos generados por la obtención del contrato tanto como los costos por cumplimiento del contrato se reconozcan como un activo.

3.1.1.- Análisis de las etapas

Etapa 1 “Identificación del contrato con cliente”

La “identificación del contrato” es parte esencial de la NIIF 15; las entidades deben aplicar la norma ante la existencia de un contrato y sólo si la contraparte es un cliente. Para que una entidad registre un contrato con un cliente, se debe analizar primero, si cumple con las disposiciones de la Norma y así determinar si está dentro de su alcance.

En el modelo de reconocimiento de ingresos, los tres conceptos involucrados, son: contrato, cliente y obligación de desempeño, los que se encuentran definidos en el Apéndice A de la Norma:

Contrato: “Un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles” (NIIF 15). Pérez Porto y Merino (2010) aclaran un poco más cuando lo definen como “el convenio o pacto, ya sea oral o escrito, entre partes que aceptan ciertas obligaciones y derechos sobre una materia determinada”. Debe tenerse en claro, que es un concepto que puede tener distintas consideraciones de acuerdo con el lugar, las reglamentaciones y los sectores en el que se aplique.

Cliente: “Una parte que ha acordado contractualmente con una entidad la obtención, a cambio de una contraprestación, de bienes o servicios que son un producto de las actividades ordinarias de la entidad”. Es quien contrata con la empresa, obtener sus bienes o servicios fruto de sus actividades ordinarias, a cambio de una contraprestación.

Obligación de desempeño: “La promesa contenida en un contrato con un cliente de transferir a este: un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) diferenciado; o una serie de bienes o servicios diferenciados que sean prácticamente iguales y que se atengan al mismo patrón de transferencia al cliente”.

También es importante tener en cuenta las cláusulas sobre rescisión que pueda contener el contrato; así, no existiría un contrato “si éste está totalmente sin ejecutar y cada parte tiene el derecho de cancelarlo de forma unilateral y sin penalización” (párrafo 12), de lo contrario, el contrato sí existe, aunque esté sin ejecutar. En este caso, no procede reconocer ingresos, ni activos o pasivos relacionados, pero sí es exigible, brindar información sobre el mismo.

El carácter comercial del mismo, la norma lo impone para garantizar que los contratos involucren transacciones genuinas, de carácter comercial. Una vez que se verifiquen las condiciones, el contrato queda dentro del ámbito de aplicación de la NIIF 15 y corresponde informar sobre el mismo, aún en los casos que esté pendiente de ejecutar.

Finalmente, se destaca que, en el caso de ingresos por actividades ordinarias, no se incluye ningún requisito necesario en los contratos con clientes, para reconocer el ingreso de los mismos.

Etapa 2 “Identificación de las obligaciones de desempeño en el contrato”

Si bien el concepto de “obligación de desempeño” ya estaba implícito en las regulaciones previas sobre ingresos de actividades ordinarias, el término en sí, “obligación de desempeño”, no se había definido. De esta manera, las empresas pueden identificar correctamente cuál será la unidad de registro para aplicar el modelo del reconocimiento del ingreso.

Previo a la identificación de las obligaciones en un contrato con un cliente, se requiere reconocer todos los bienes o servicios comprometidos implícita o explícitamente en el mismo. Esto es así, dado que, si bien normalmente, un contrato muestra de manera explícita cuáles son los bienes o servicios que se van a transferir mediante el acuerdo de las partes; pueden encontrarse casos de obligaciones de desempeño implícitas que surgen de prácticas tradicionales de la empresa, políticas publicadas, etc.

Cabe destacar que la norma (en su párrafo 27) establece que deben ser registrados de forma independiente los bienes o servicios que son diferentes, de acuerdo con dos criterios:

- a. Si el cliente puede resultar beneficiado por el bien o servicio por sí solo o junto con otros recursos que ya estaban previamente disponibles para él. Es decir, que ese bien o servicio puede ser diferenciable.
- b. Si la obligación de la empresa a transferir el bien o servicio hacia su cliente puede ser identificada por separado de otros compromisos del contrato. Es decir, en este caso, el compromiso es el que puede diferenciarse.

La importancia aquí es detectar cuándo los compromisos representan “obligaciones de desempeño”, ya que los contratos con clientes pueden contemplar diversos compromisos. El objetivo, es lograr un patrón de reconocimiento por medio de un concepto previamente definido, con exigencias claras que el precepto normativo llama “obligación de desempeño” y, en definitiva, representa acabada y adecuadamente, la transferencia de bienes o servicios hacia el cliente.

Los párrafos 26, 27 y 29 intentan explicar mejor el principio de “identificabilidad por separado”, no obstante, ello depende de la realidad empresarial, de la política contable de cada empresa y, en definitiva, del buen juicio profesional.

El gráfico 4 refleja la manera de identificar las “obligaciones diferenciadas” en un contrato.

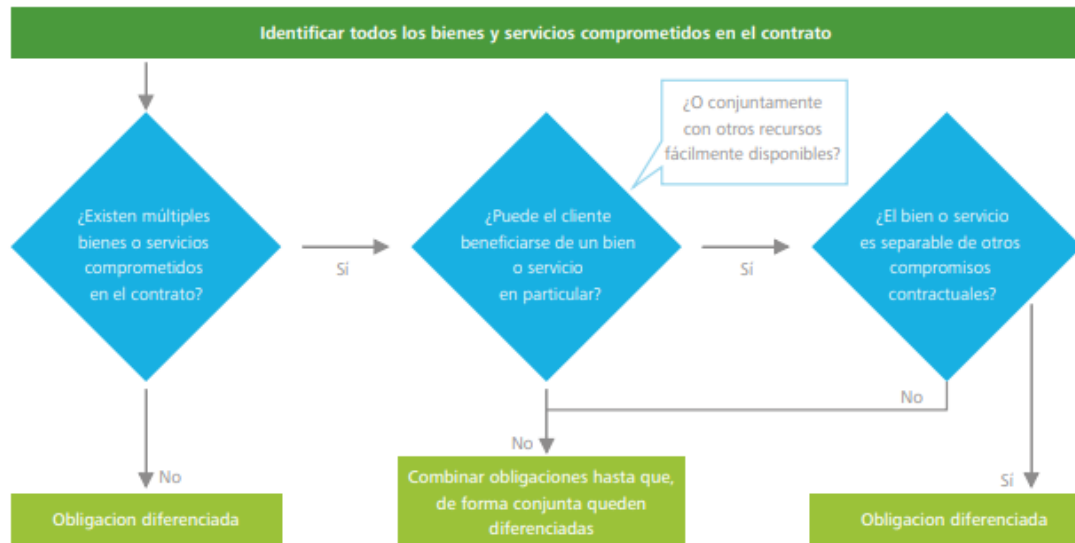


Gráfico 4 Forma de identificar las obligaciones diferenciadas de un contrato

Fuente: Deloitte (2014)

Una vez identificadas cuáles son las obligaciones de desempeño que cumplen con las condiciones de ser unidad de registro del ingreso, se requiere un análisis para poder realizar su correcta contabilización, la cual dependerá “de las características del contrato con el cliente y de los bienes o servicios a transferir para identificar si estos son distintos o si lo son sustancialmente y tienen el mismo patrón de transferencia a lo largo del tiempo”.

Etapa 3 “Determinar el precio de la transacción”

Una vez cumplimentadas las etapas 1 y 2, es decir, identificado el contrato y las obligaciones de desempeño, para la adecuada contabilización del mismo; la empresa debe reconocer como ingresos de actividades ordinarias, el importe de la transacción. Para ello, debería medir los ingresos de actividades ordinarias en base a la determinación del precio de la transacción.

El precio de la transacción está definido en el párrafo 47 de la NIIF 15 como: “el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes

o servicios comprometidos con cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros”.

El precio de la transacción solo puede incluir los importes que la empresa tenga derecho a cobrar en el contrato presente, es decir, que no se pueden incluir estimaciones de contraprestación por cambios que se puedan producir en el futuro. Al respecto, los Fundamentos de Conclusiones (FC186), aclaran que, los importes de un contrato pueden ser fijos, variables, o ambos, dado que estos se pueden ver afectados por factores como descuentos, incentivos, bonificaciones y conceptos semejantes.

Por ello, la empresa debe fijar el precio de la transacción teniendo en cuenta:

1. La contraprestación variable, definidas entre los párrafos 50 a 55 y 59; así como las limitaciones que se encuentran en los párrafos 56, 57 y 58.
2. El valor temporal del dinero (el componente financiero significativo) definido en los párrafos 60 a 65.
3. Contraprestaciones distintas al efectivo (no monetarias) explicadas en los párrafos 66 a 69.
4. Contraprestaciones a pagar al cliente definidas en los párrafos 70, 71 y 72.

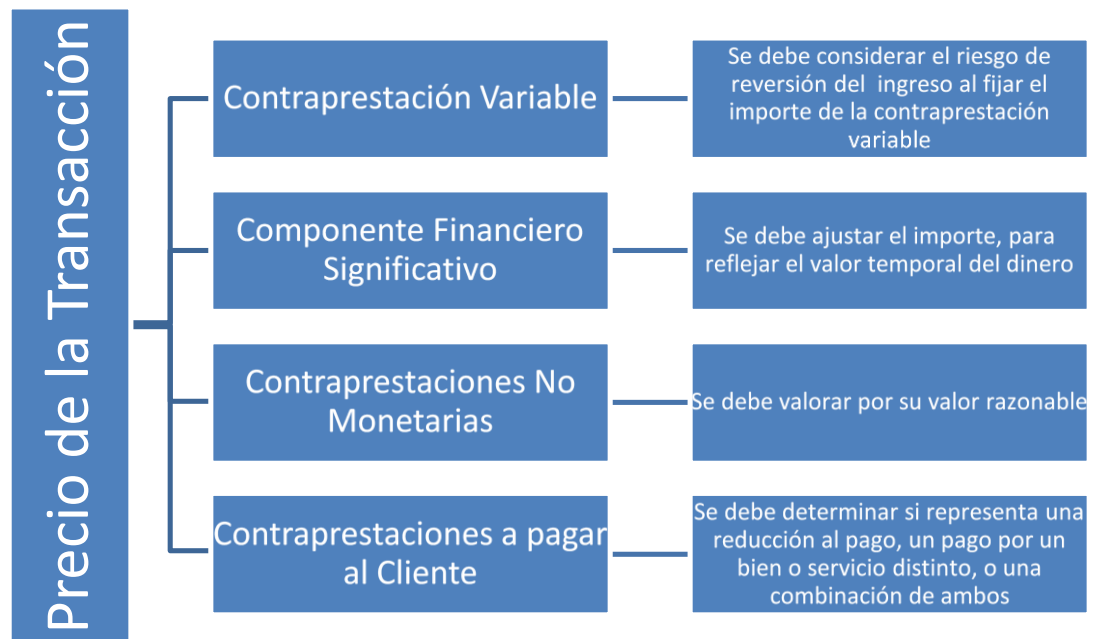


Gráfico 5 El precio de la Transacción

Fuente: Elaboración propia

1.- La contraprestación variable

Como se observa, puede entonces ocurrir, que, al momento que la empresa debe fijar el precio de la transacción, el mismo no sea, simplemente un importe fijo, sino que se esté frente a un importe variable, que puede depender, como se mencionó, de descuentos, devoluciones, reducciones, etc., por lo cual, dicho importe, se deberá estimar.

Para estos casos, la NIIF establece cuándo la contraprestación acordada es variable (párrafo 51 y 52). Para ello, debe ocurrir alguna de las siguientes circunstancias:

(a) “que el cliente tenga una expectativa válida, derivada de las prácticas comerciales habituales, políticas publicadas o declaraciones específicas de una entidad, de que esta aceptará una contraprestación de un importe inferior al precio señalado en el contrato, esto es, se espera que la entidad ofrezca una reducción del precio...”

(b) “que otros hechos y circunstancias indiquen que la intención de la entidad, al celebrar el contrato con el cliente, es la de ofrecerle una reducción del precio”.

En estos casos, las entidades “estiman el importe de la contraprestación variable utilizando, entre los siguientes métodos, el que arroje una mejor predicción: a) el valor esperado o b) el importe más probable...”

a) Valor esperado: Es el promedio de la suma ponderada de los importes según su probabilidad, en un rango de valores de contraprestación posibles.

Ésta puede ser una estimación adecuada, para el caso que la empresa tenga un número relevante de contratos con características similares.

b) Importe más probable: Es el valor más probable, entre un conjunto de valores de importes de contraprestaciones.

Ésta puede ser una estimación adecuada, para el caso que el contrato tenga solo dos desenlaces posibles: la empresa logra una prima de desempeño o no la logra.

2.- El valor temporal del dinero

El segundo concepto a tener en cuenta para fijar el precio de la transacción, es la existencia de un “componente de financiación significativo”, dado que, en este caso, la empresa, está obligada a actualizar el valor de la transacción, ya sea que éste se encuentre de forma explícita en el contrato o de forma implícita. En ambos casos, se refleja el importe que la misma tendría, si se hubiera realizado en efectivo, al momento de la firma del contrato. Para ello, se fija el valor actual, ajustándolo con la tasa de pago futuro manifestando así las características del crédito y las garantías.

En este aspecto, entonces, debe evaluarse, si existe o no un componente de financiación y si éste es significativo, para ello, la NIIF indica en su párrafo 61, que la empresa deberá tener en cuenta dos aspectos:

a) Si existe diferencia entre el importe acordado en el contrato y el precio de venta al contado de los bienes o servicios.

- b) La consecuencia del tiempo que transcurre entre el momento en que se transfieren los bienes o servicios al cliente y el momento en que éste paga por los mismos, y las tasas de interés vigentes en la plaza.

3.- Contraprestaciones distintas al efectivo

Cuando el cliente aporta bienes o servicios como forma de cumplimiento del contrato, es necesario que también transfiera el control de los mismos, para que pueda ser de aplicación la valoración como una contraprestación distinta al efectivo. La empresa debe determinar a valor razonable, el precio de la transacción en estos casos. Si esto le fuera imposible lo fijará de manera indirecta, tomando como referencia el valor de los bienes o servicios convenidos con el cliente a cambio de la contraprestación.

4.- Contraprestaciones a pagar al cliente

Las contraprestaciones a pagar a un cliente incluyen las cifras dinerarias que la entidad paga o va a pagar al cliente (incluyendo el crédito, cupones, vales o similares) en concepto de aplicación al pago del importe adeudado a la entidad.

La NIIF 15 establece que estas contraprestaciones, se tomarán como una disminución en el precio de la operación y, por ende, de los ingresos de operaciones ordinarias salvo el caso de que el pago al cliente sea a cambio de un bien o servicio distinto al que transfiere la entidad, en cuyo caso, no se contabiliza como una reducción en el precio de la transacción sino como una nueva compra de bienes o servicios.

Si la contraprestación que se va a abonar al cliente incluye un importe variable, la empresa estimará el precio de la transacción de acuerdo a los párrafos 50 a 58 (detallado previamente).

Si el importe de la contraprestación a pagar al cliente supera el valor razonable del bien o servicio, dicha diferencia, se contabilizará como una reducción del precio de la transacción. Esa situación está prevista en el párrafo 72 la NIIF 15.

Etapa 4 “Asignar el precio de la transacción entre las diferentes obligaciones de desempeño que tenga el contrato”.

Una vez identificado el contrato y las obligaciones de desempeño, y se ha determinado el precio de la transacción (etapas 1, 2 y 3), corresponde seguir con la etapa 4 que es asignar el precio entre las distintas obligaciones de desempeño ya reconocidas. Cuando se explicó la etapa 3, se mencionó que, la finalidad de fijar correctamente el precio, es que la entidad “distribuya el precio de la transacción a cada obligación de desempeño (a cada bien o servicio que sean distintos) por un importe que represente la parte de la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente”. (párrafo 73, NIIF 15).

Es claro, que esa cuestión se presenta sólo en los casos, donde un contrato contenga más de una obligación de desempeño. En estos casos, la Norma regula que el precio de la transacción se asigne a cada obligación teniendo en cuenta el precio relativo de venta individual. En los contratos que contienen una única obligación de desempeño y la contraprestación acordada incluya importes variables se deberá tener en cuenta esto, cuando se trate de asignación de la contraprestación variable.

La correcta asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño se realiza en base a los “precios de venta independientes”; este precio se define como el precio de venta regular, en condiciones similares y a clientes semejantes. Puede ser el precio contractual o el de cotización.

Para los casos en que este precio no sea fácil o claramente observable, la NIIF indica cuáles son los métodos adecuados para fijar el precio de venta, sin que sea ésta pretenda ser una lista exhaustiva, y considerando que, en muchas oportunidades, la mejor opción es una combinación de métodos:

- a) “Enfoque de evaluación del mercado ajustado”: En base al mercado en el que la empresa vende los bienes y servicios, se estima el precio que un cliente estaría dispuesto a pagar por ellos en dicho mercado.

- b) “Enfoque del costo esperado más un margen”: Se basa en los costos necesarios para satisfacer una obligación de desempeño más un margen agregado para ese bien o servicio.
- c) “Enfoque residual”: Se estima el precio de venta independiente partiendo de la transacción total menos la suma de los precios de venta independientes observables de los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato.

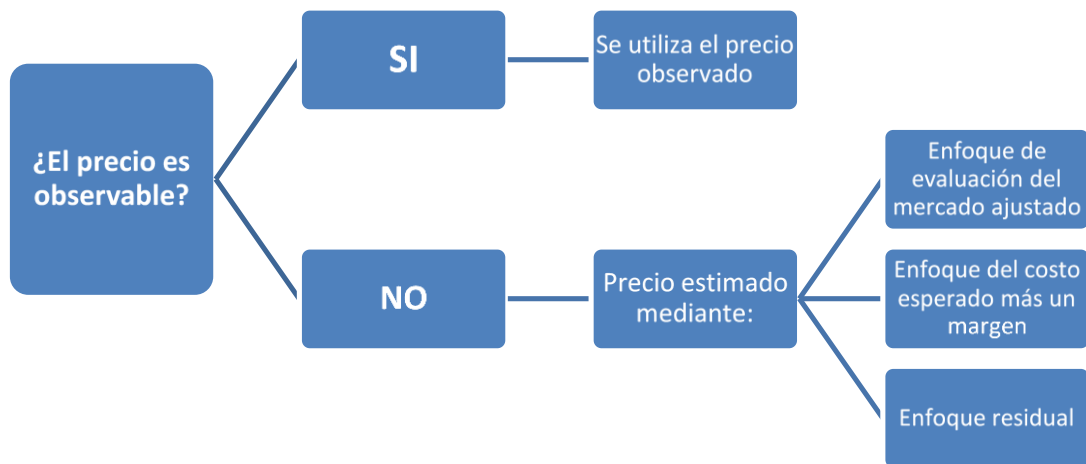


Gráfico 6 Estimación del precio de venta independiente

Fuente: Elaboración propia

Etapa 5 “Reconocimiento del ingreso de las actividades ordinarias cuando la entidad satisfaga la obligación de desempeño”.

Una vez identificado el contrato y las obligaciones de desempeño, se ha determinado el precio de la transacción, se asignó adecuadamente el precio entre las distintas obligaciones ya reconocidas (etapas 1, 2, 3 y 4) corresponde analizar cuándo debe hacerse el reconocimiento del ingreso.

Debe destacarse que, anteriormente, las empresas hacían distinción en el reconocimiento de los bienes (reconocidos en un punto el tiempo) y los servicios (reconocidos con el tiempo), sin embargo, la nueva norma NIIF 15 no plantea esta diferencia entre bienes y servicios, pero si brinda información más detallada sobre cómo será el reconocimiento de los mismos. (Marín, E., 2015).

Tal como expresa la Norma, los bienes y servicios son activos, aunque algunos lo sean solo de modo momentáneo, dado que los mismos se consumen inmediatamente son recibidos, (por ejemplo, algunos servicios). No obstante, es un criterio basado en el control, que se debe aplicar tanto a bienes como a servicios. Es decir, cuándo se transfiere el control del bien o servicio, es el paso fundamental en la NIIF 15.

Por lo tanto, un activo se transfiere a medida que el cliente recibe el control del mismo. La Norma adopta “el control” como el criterio que permite definir cuál es el momento en que se satisfacen las obligaciones de desempeño y se puede determinar si el control se transfiere y con ello, se satisfacen las obligaciones de desempeño a lo largo del tiempo.

El control de un activo hace referencia a la capacidad para redirigir el uso del mismo y obtener todos los beneficios significativos propios del mismo, incluyendo la capacidad de impedir que otras entidades hagan uso del mismo y obtengan sus beneficios.

Según la NIIF 15 “Apéndice B 64-70”, estos beneficios son los flujos de efectivo potenciales futuros que pueden obtenerse directa o indirectamente de muchas formas, tal como mediante el uso del activo para producir bienes o prestar servicios, para mejorar el valor de otros activos, para liquidar pasivos o reducir gastos, etc.

Asimismo, se evalúa, si el control es transferido a lo largo del tiempo, bajo determinados criterios o en un momento único. Para su evaluación considera los siguientes criterios:

1.- A lo largo del tiempo

Deberán reconocerse los ingresos de actividades ordinarias, si se cumple por lo menos una de las siguientes situaciones que delimita claramente la NIIF 15:

- a) El cliente recibe y consume los beneficios de la prestación de la empresa a medida que ésta va llevando adelante dicha prestación.

b) La organización, mediante la prestación en cuestión, crea o mejora un activo que está bajo control de su cliente mediante la creación del mismo.

c) La entidad tiene derecho al pago por lo realizado hasta el momento.

2.- En un momento del tiempo

Si una obligación no reúne las condiciones mencionadas previamente, se debe analizar si se cumplen los siguientes conceptos al momento de transferir el control hacia el cliente:

a) La empresa tiene derecho a exigir el pago y el cliente posee la obligación a pagar.

b) El cliente posee la titularidad legal.

c) El cliente tiene la posesión física.

d) La empresa cuenta con evidencia de aceptación del activo por parte del cliente.

e) El cliente tiene los riesgos y los beneficios del activo o servicio.

Los costos del contrato deben incluir tanto los relacionados de manera directa con el contrato, como los derivados de la gestión de la contratación, en la medida que sean razonables y específicamente atribuidos, así como también, todo otro costo que pueda imputarse directamente al cliente de acuerdo con los términos del contrato (NIIF 15, párrafo 93 y 94).

Cuando la obligación de desempeño haya sido satisfecha a lo largo del tiempo la empresa reconocerá los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo midiendo el grado de progreso hacia el cumplimiento total de la misma.

Por lo tanto, para poder reconocer el importe del ingreso, el método debe ser acorde a las circunstancias en las que se encuentre la empresa. La Norma incluye dos métodos para medir el ingreso: a) método de producto y b) método de recursos. Para determinar el método apropiado que permita medir adecuadamente el progreso, se debe considerar la naturaleza del bien o servicio que se está transfiriendo al cliente.

En el caso de acuerdos de recompra, donde el vendedor se compromete a recomprar el bien vendido a su comprador, la NIIF 15 entiende que el cliente no obtiene el “control” aun cuando

pueda tener “posesión física del activo”; en este caso, entonces, la registración contable difiere según ocurra que:

- El precio de recompra sea menor al precio de venta original → La contabilización del contrato es según NIIF 16.
- El precio de recompra sea mayor o igual al precio de venta original → La contabilización del contrato es según “Acuerdo de Financiación”.

Pero, en los casos donde, la obligación de la empresa de recomprar el activo es, a petición del cliente, la registración contable difiere según ocurra que:

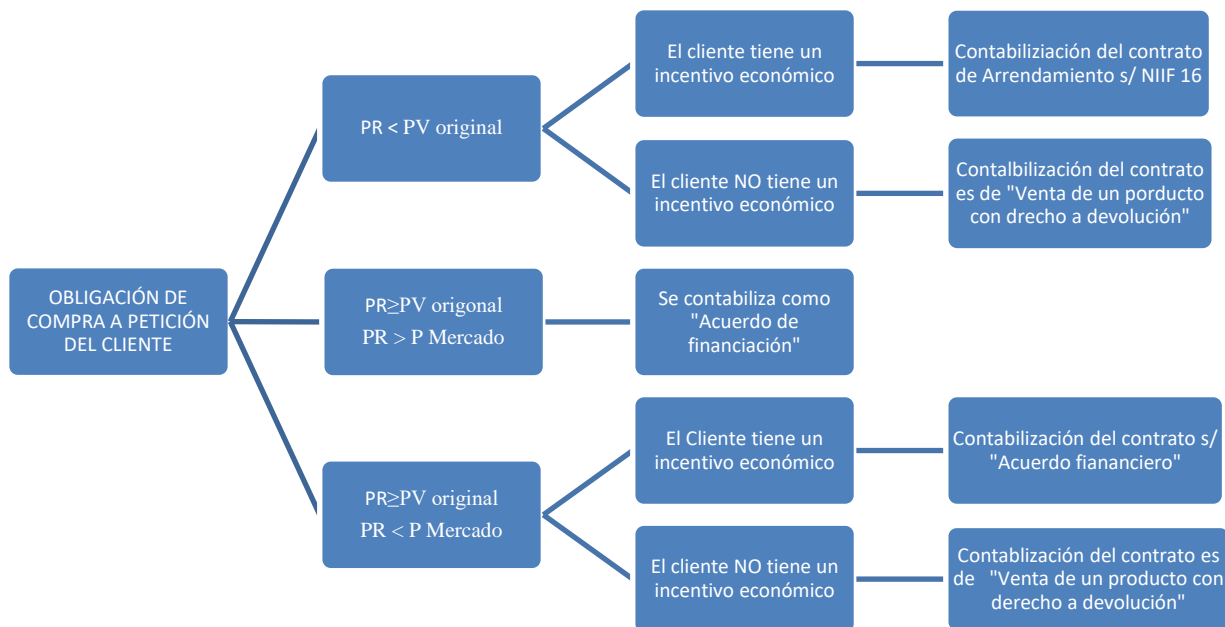


Gráfico 7 Obligación de recompra a petición del Cliente

Fuente: elaboración Propia

3.2.- Estudio exploratorio del impacto de la NIIF 15 en los sistemas de información financiera

Las empresas en las cuales tendrá mayores impactos, la aplicación de la NIIF 15, serán aquellas que correspondan a los sectores de:

- Telecomunicaciones.
- Construcción e inmobiliario.
- Ingeniería, diseño e implementación de software.
- Laboratorios.
- Proveedores de bienes y servicios en contratos de suministro.

3.2.1.- Empresas de Telecomunicaciones: Impacto en los Estados Financieros

i) En las empresas de telefonía, en sus cuentas anuales consolidadas, se cambia el reconocimiento del ingreso: por un lado, se incrementa el ingreso al contabilizar como ingresos las ventas de equipos entregados a los clientes al inicio del contrato y se disminuye, en la misma proporción, el ingreso por el servicio. Esto quiere decir, que se reconocen los ingresos por ventas de equipos separados de los “paquetes” o dejando de ser “gratis”. Se les asigna un valor como si fuera de una venta independiente.

Por ejemplo, el caso de Telefónica SA (año 2018 – 2019):

Servicios de celular de un plan de 24 meses a AR\$ 500 por mes representa AR\$ 12.000 en 2 años, el cliente por contar con este plan tiene derecho a un celular gratis. A los fines del ejemplo se supone que el costo del celular es de AR\$ 6000 para el cliente en caso de no tener este plan y AR\$ 3000 para la empresa de telefonía.

Bajo las normas NIIF 18 la empresa puede considerar el ingreso de \$ 500 mensuales y un costo de \$ 3.000 por la entrega gratis del celular al cliente, pero a partir de la entrada en vigencia de la NIIF 15 esto ya no resulta así.

En primer lugar, se debe analizar si hay contrato con el cliente en el cual las partes han aceptado los términos y condiciones y, a su vez, hay compromiso con sus obligaciones. Si se pueden identificar los derechos de cada parte, las condiciones de pago, si tiene fundamento comercial la transacción, y si el cobro de la misma es probable.

Por su parte, del total de la transacción que son: \$ 12.000 + \$ 6.000 el cliente sólo va a pagar los \$ 12.000 (dado que el celular, es “gratis”) lo cual quiere decir que tiene un descuento del

33%. La compañía, por lo tanto, debe reconocer la venta del celular como una venta independiente, por \$ 4.000 (66% de \$ 6.000) y el servicio de telefonía mensual por \$ 330.

Esto es a lo que refieren las obligaciones de desempeño de las Normas NIIF, a la obligación (promesa) de transferir un bien o un servicio diferenciado, entendiendo que el mismo es diferenciado de acuerdo a la Norma cuando el cliente se beneficiará con una prestación.

Siguiendo con el ejemplo, en la factura, el cliente solo tendrá el cargo de \$ 500 por el servicio mensual de telefonía y en la misma no se mencionará el celular recibido. Pero la empresa debe asignarle el precio al aparato (por ejemplo \$ 6.000) que será el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño. Según la NIIF 15 se debe corregir dicho precio si difiere de la forma habitual, es decir, se debe corregir y registrar \$ 330 por el ingreso mensual del servicio, los \$ 4.000 por el teléfono y una “cuenta a cobrar” por el mismo monto. Este es el cambio impuesto por la NIIF 15 en este caso en particular.

ii) En el caso de la modificación de los contratos, se debe comprobar si se generan o no nuevas obligaciones. En el supuesto que, las obligaciones del nuevo contrato sean distintas a las del anterior, se da por finalizado el contrato ya existente con el cliente y se da lugar al nacimiento de un contrato nuevo. Por su parte, la existencia de un componente financiero se debe separar del reconocimiento del ingreso del contrato.

iii) El tráfico de llamadas, antes se tomaba como “ingreso diferido”, a partir de las NIIF 15 genera un “pasivo contractual”. Los productos son facturados al inicio del período, pero según la Norma, el reconocimiento del ingreso se debe llevar a cabo durante todo el período pactado en el contrato. A medida que se cumplen las obligaciones, se va amortizando el pasivo. Esto está en concordancia con la “satisfacción de las obligaciones” por lo que, se disminuye el monto de lo que antes se consideraban como ingresos diferidos, por su “reclasificación” ahora como “pasivos contractuales”.

Tabla 1 Telefónica SA Impacto de las NIIF 15 en los ingresos diferidos

Millones de euros	31/12/2018	31/12/2017
Otros pasivos no corrientes	1.034	787
Pasivos contractuales (Nota 20)	613	—
Ingresos diferidos	283	774
Otros pasivos corrientes	1.617	1.559
Pasivos contractuales (Nota 20)	1.335	—
Ingresos diferidos	106	1.387

Fuente: Telefónica SA (ejercicio 2018)

Tabla 2 Pasivo Contractual: primera aplicación en el ejercicio 2018

Millones de euros	Saldo al 31/12/2017	Impactos primera aplicación por cambios contables	Altas	Bajas	Trasposos	Diferencias de conversión y corrección monetaria	Saldo al 31/12/2018
Pasivos contractuales no corrientes (Nota 18)	—	106	558	(295)	240	4	613
Pasivos contractuales corrientes (Nota 19)	—	98	7.561	(7.631)	1.317	(10)	1.335
Total	—	204	8.119	(7.926)	1.557	(6)	1.948

Fuente: Telefónica SA (ejercicio 2018)

iv) Se aumenta en activo contractual mientras disminuye el saldo de “clientes” o “cuentas a cobrar” los cuales solo se generarán cuando se esté en el período de facturación; lo que genera que, por diferir el ingreso de la facturación, se aumenta el activo contractual. Como se vio en el ejemplo, los costos que se capitalizan, ahora se registran como “gastos diferidos”. Por la NIIF 15 dejan de formar parte del estado de resultados y pasan a formar parte del activo.

Tabla 3 Activo Contractual: Primera aplicación en el ejercicio 2018

Millones de euros	Saldo al 31/12/2017	Impactos primera aplicación por cambios contables	Altas	Bajas	Traspasos	Diferencias de conversión y corrección monetaria	Saldo al 31/12/2018
Activos contractuales no corrientes (Nota 11)	—	68	153	(2)	(110)	(1)	108
Activos contractuales	—	71	156	(2)	(110)	(1)	114
Correcciones por deterioro	—	(3)	(3)	—	—	—	(6)
Activos contractuales corrientes (Nota 12)	—	332	761	(856)	113	(9)	341
Activos contractuales	—	354	764	(857)	113	(10)	364
Correcciones por deterioro	—	(22)	(3)	1	—	1	(23)
Total	—	400	914	(858)	3	(10)	449

Fuente: Telefónica SA (ejercicio 2018)

Tabla 4 Gastos Diferidos: Primera aplicación en el ejercicio 2018

Millones de euros	Saldo al 31/12/2017	Impactos primera aplicación por cambios contables	Altas	Bajas	Traspasos	Diferencias de conversión y corrección monetaria	Saldo al 31/12/2018
Gastos diferidos no corrientes (Nota 11)	—	172	366	(1)	(343)	(3)	191
Por obtención de contratos	—	170	349	(1)	(338)	(2)	178
Por cumplimiento de contratos	—	2	17	—	(5)	(1)	13
Correcciones por deterioro	—	—	—	—	—	—	—
Gastos diferidos corrientes (Nota 12)	—	540	437	(746)	342	(7)	566
Por obtención de contratos	—	522	400	(713)	337	(5)	541
Por cumplimiento de contratos	—	18	37	(33)	5	(2)	25
Correcciones por deterioro	—	—	—	—	—	—	—
Total	—	712	803	(747)	(1)	(10)	757

Fuente: Telefónica SA (ejercicio 2018)

3.2.2.- Empresas Constructoras: Impacto en los Estados Financieros

En las empresas constructoras, se observa una diferencia, en el reconocimiento de los ingresos, una vez que se aplican los cinco pasos de la NIIF 15.

La empresa “Constructora & Asociados” celebró en diciembre de 2017 con la Municipalidad de Córdoba, un contrato para la construcción de viviendas sobre un terreno propiedad de la municipalidad.

El proyecto comprende las siguientes tareas:

Tabla 5 Detalle de tareas de acuerdo con el contrato

- | | |
|----------------------------|----------------------------|
| • Elaboración de planos | • Obras de concreto armado |
| • Trabajos preliminares | • Estructura |
| • Demoliciones | • Albañilería |
| • Señalización | • Revestimientos |
| • Movimiento de tierras | • Carpintería y cerrajería |
| • Cimentación | • Instalaciones eléctricas |
| • Obras de concreto simple | • Instalaciones sanitarias |

Condiciones del contrato:

- Inicio de operaciones 02/01/2018
- Importe: \$ 479.400 (miles)
- Costo: \$ 370.000. (miles)
- Cronograma de obra:
 - ✓ Plazo de obra: 36 meses. Debe estar finalizada el 31 diciembre 2020.
 - ✓ Adelantos del contrato: 30%
 - ✓ Amortización del adelanto: Se descuenta en forma proporcional a los pagos parciales por avance de obra
- Premios o estímulos (Contraprestación variable):
 - ✓ Si la obra se encuentra finalizada al 30 de junio de 2020 se otorgará una bonificación del 10% del monto del contrato
 - ✓ Si la obra se encuentra finalizada el 15 de noviembre de 2020 se otorgará una bonificación del 5% del monto del contrato
- Penalizaciones (Contraprestación variable):
 - ✓ Si la obra no está finalizada al 31/12/2020, se penalizará a la empresa con una multa del 7% del monto total del contrato

Tabla 6 Constructora & Asociados Estado de Situación Financiera al 31/12/20 (en miles)

Estado de Situación Financiera
Al 31 de diciembre del 2020

ACTIVO				PASIVO Y PATRIMONIO			
	2018	2019	2020		2018	2019	2020
	S/.	S/.	S/.		S/.	S/.	S/.
Activo corriente				Pasivo corriente			
Efectivo y equivalente	130,550.62	198,040.53	294,638.65	Tributos por pagar	4,191.84	4,857.13	9,290.05
Cuentas por cobrar com.	-	-	-	Cuentas por pagar Com	-	-	6,459.00
Otras cuentas por cobrar	667.00	1,199.00	-	Total pasivo corriente	4,191.84	4,857.13	15,749.05
Existencias	10,000.00	8,200.00	-	Pasivo no corriente			
Total activo corriente	141,217.62	207,439.53	294,638.65	Anticipos recibidos	-	-	-
Activo no corriente				Total pasivo no cte.	-	-	-
Propiedad, planta (neto)	601,400.00	572,800.00	564,800.00	Patrimonio			
Total activo no cte.	601,400.00	572,800.00	564,800.00	Capital	700,000.00	700,000.00	700,000.00
				Resultados del ejercicio	38,425.78	36,956.62	68,307.20
				Resultados acumulados	-	38,425.78	75,382.40
				Total patrimonio	738,425.78	775,382.40	843,689.60
Total activo	742,617.62	780,239.53	859,438.65	Total pasivo y patrim.	742,617.62	780,239.53	859,438.65

Tabla 7 Constructora & Asociados Estado de Resultados períodos 2018-2019-2020 (en miles)

Estado de Resultado Integral			
(Por Naturaleza)			
Por el periodo 2018 al 2020			
	2018	2019	2020
	S/.	S/.	S/.
Ventas	168,415.78	161,976.62	183,317.60
Producción almacenada (o des almacenada)	129,990.00	125,020.00	115,010.00
Total Producción	298,405.78	286,996.62	298,327.60
Consumo			
Compras	48,000.00	27,200.00	40,000.00
Variación de existencias	119,990.00	126,820.00	123,210.00
Servicios prestados por terceros	18,700.00	26,000.00	27,200.00
Valor agregado	111,715.78	106,976.62	107,917.60
Gasto de personal	44,690.00	41,420.00	31,610.00
Excedente (o insuficiencia) Bruto de explotación	67,025.78	65,556.62	76,307.60
Estimaciones y provisiones del ejercicio	28,600.00	28,600.00	8,000.00
Resultado del ejercicio	38,425.78	36,956.62	68,307.60

i) Se analizarán los cinco pasos de la Norma NIIF 15

Primer paso: Identificación del contrato con el cliente

En la NIIF 15, párrafo 9, se indica que la entidad deberá contabilizar un contrato con un cliente solo cuando cumpla los criterios establecidos en dicho punto. Los criterios del contrato celebrado entre la empresa Constructora & Asociados y la Municipalidad de Córdoba son los siguientes:

- ✓ En relación a la aprobación del contrato y su compromiso de cumplimiento, existe un contrato entre ambas partes donde la contratista, se compromete con la construcción de viviendas y la municipalidad abonará de acuerdo con las condiciones detalladas.

- ✓ Se pueden identificar los derechos de cada parte: La municipalidad puede exigir el cumplimiento de la construcción de viviendas y la empresa tiene derecho a exigir el pago acordado.
- ✓ La entidad puede identificar las condiciones de pago de los bienes dado que se han detallado claramente en el contrato.
- ✓ El contrato tiene fundamento comercial, ambas partes son instituciones independientes. La empresa constructora busca, gracias a este contrato, obtener un beneficio económico.
- ✓ Es probable que la entidad obtenga la contraprestación monetaria luego de la entrega del bien.

Segundo paso: Identificación de las obligaciones de desempeño en el contrato

Lo que aquí la Norma pretende es asegurar que las empresas identifiquen apropiadamente la unidad de registro para los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente. Los párrafos 22 a 30 de la NIIF 15, detallan cuáles son las pautas para la identificación de las obligaciones de desempeño contenidas en un contrato.

Cuando los bienes o servicios son distintos, los compromisos son obligaciones de desempeño y se contabilizan por separado. En este caso, se evalúa la conformación de obligaciones de desempeño según los distintos servicios comprendidos en el contrato y las obligaciones de desempeño identificables en la construcción de las viviendas de acuerdo con la tabla 5.

Siguiendo con la NIIF 15, un bien o servicio que se compromete con un cliente es distinto si se cumplen los dos criterios: a) El cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos que están ya disponibles para él y b) El compromiso de la entidad de transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato.

La empresa constructora determina que la tarea de la elaboración de planos es un servicio que será ejecutado y entregado antes que la construcción de las viviendas, por lo cual se concluye que la municipalidad (en este caso el cliente) puede beneficiarse del servicio por sí mismo (exigencia del criterio del inciso a) del párrafo 27 de la NIIF 15). La constructora también define que el compromiso de transferir cada servicio al cliente es identificable por

separado de cada uno de los otros compromisos pactados, por lo cual se estaría respetando también el inciso b).

Respecto a las obligaciones de desempeño identificadas en la construcción de las viviendas, si bien la NIIF 15 contempla que, en los casos donde los bienes individuales comprometidos como un conjunto de bienes tengan la capacidad de ser distintos, los mismos no se deben contabilizar por separado porque no darían lugar a una representación fiel del desempeño de la entidad en ese contrato. En este caso, las obligaciones de desempeño implícitas en la construcción de las viviendas, se establece que deben ser consideradas dentro de una sola obligación de desempeño por la naturaleza del compromiso de la entidad con el cliente.

Tercer paso: Determinación del precio de transacción

En este caso, la obligación de desempeño que refiere a la construcción misma de las viviendas, se ha estimado como una contraprestación variable dadas las bonificaciones especificadas en el contrato de construcción sobre la entrega de la obra antes del plazo señalado.

La empresa estima factible lograr la entrega de la obra dentro de los plazos que el contrato le permite para acceder a la bonificación, por lo cual efectúa sus proyecciones y determina la entrega de la obra en la fecha prevista para acceder a la misma. Según la norma, se puede utilizar algunos de los siguientes métodos, según se estime será el que mejor prediga el importe de contraprestación al que tendrá derecho: a) El valor esperado b) El importe más probable. Para la determinación del importe de la contraprestación variable asignada a la obra de viviendas, se optó por el método del valor esperado.

Tabla 8 Contraprestación fija y variable

	% monto del contrato	Importe	Probabilidad (%)	Precio variable	Condición
Incentivo 1	10%	47.000	70%	32.900	Terminar la obra 30/6/20
Incentivo 2	0,5%	23.500	20%	4.700	Terminar 45 días antes
Penalización	0,7%	-32.900	10%	-3.290	Terminar después del 30/12/20
		37.600	Mejor estimación	34.310	

Cuarto paso: Distribución del precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño

La mejor evidencia de un precio de venta independiente es el precio observable de un bien o servicio si la empresa lo vendiera de forma separada en circunstancias similares y a clientes parecidos.

Tabla 9 Obligaciones de desempeño

Obligación de Desempeño	Importe	Costo esperado + Utilidad
1.- Planos	\$ 9.400	\$ 7.000
2.- Viviendas	\$ 470.000	\$ 363.200
	\$ 479.400	\$ 370.020

La contraprestación variable está relacionada 100% a la construcción de las viviendas, por lo cual:

Precio total de la construcción = Contraprestación fija + Contraprestación variable

Precio total de la construcción = \$ 470.000 + \$ 34.310 = \$ 504.310

Quinto paso: Reconocimiento del ingreso cuando se cumple la obligación de desempeño

El nuevo precio para la asignación de los ingresos de acuerdo a los periodos de avance de obra se detalla en la tabla 10.

Tabla 10 Utilidad estimada de la obra de construcción de las viviendas

Utilidad estimada de la obra de construcción			
	Ingresos	Costos	Utilidad
1.- Construcción	\$ 470.000	\$ 363.020	
2.- Bonificación	\$ 34.310		
3.- Nuevo precio	\$ 504.310	\$ 363.020	
Total	\$ 504.310	\$ 363.020	\$ 141.290

3.3.- Estudio Exploratorio de las implicancias de la aplicación de la NIIF 15 en la auditoría de estados financieros

Si se analiza la ejecución del contrato bajo NIIF 15 para el caso de Constructora & Asociados se observa un aumento en los ingresos fruto de la separación de las obligaciones de desempeño.

En el contrato, los servicios (elaboración de planos), son tratados de manera independiente. Representan servicios que fueron ejecutados en el primer ejercicio contable (2018) por lo cual, de acuerdo a lo que fija la Norma NIIF, “los ingresos procedentes de dichos servicios, ya ejecutados, deben ser reconocidos en el periodo en que se entregaron”.

El aumento en los ingresos también se observa en la asignación de la contraprestación variable (bonificación de desempeño). Esta asignación fue considerada dentro del precio de la obra desde el inicio de la construcción, dado el informe del departamento de ingeniería que establecieron y distribuyeron los porcentajes para la designación del importe de bonificación de desempeño.

En el segundo año de ejecución de la obra del plan de viviendas de Constructora & Asociados se va a detectar una disminución en la utilidad, en relación al ejercicio 2018. Esto se debe a que, se efectúa el “reconocimiento de los ingresos” solo sobre los valores de avance de obra, calculados en base al porcentaje de los costos ejecutados al momento del cierre del balance 2019.

A diferencia del ejercicio 2018 donde el reconocimiento de ingresos era de acuerdo con “los servicios ya ejecutados y entregados” siguiendo lo especificado por la Norma NIIF15; en el ejercicio 2019, igual que en el ejercicio anterior, se mantiene “el reconocimiento de la bonificación” junto con el valor del contrato de construcción de las viviendas, de acuerdo con las estimaciones realizadas por el departamento de ingeniería quienes fijaron la fecha de terminación (previa a la fecha límite).

Para el tercer año de ejecución, los estados contables del ejercicio 2020 muestran el reconocimiento de los ingresos y los costos incurridos para la construcción del plan de viviendas. La utilidad será el resultado del reconocimiento de los ingresos según los términos contractuales, más, la bonificación de desempeño (que la empresa reconoció desde el inicio de

la construcción) y sobre la base del último reconocimiento de los costos incurridos, del mismo modo que en los ejercicios 2018 y 2019, proporcional a los costos estimados y a los ingresos totales.

En el tercer ejercicio, correspondiente al año 2020, el porcentaje acumulado fue del 100%, dado que se finalizó el plan de viviendas encargado por la municipalidad.

La NIIF 15 ha tenido un efecto en los negocios más amplio. Las entidades han debido garantizar la capacitación a los responsables de las registraciones contables a los fines que éstas estén adecuadas a los cambios. De igual manera a los responsables de la elaboración de los contratos con el cliente, que deben contemplar las exigencias de la Norma.

Los cambios en los métodos de contabilidad para el reconocimiento de los ingresos ordinarios en el caso de acuerdos con los bancos, también deben tenerse presente, dado que una auditoría externa puede observar la oportunidad y presentación de los ingresos ordinarios, y ello impacta en las utilidades, en los activos y en los resultados financieros. Esta diferencia en los resultados del ejercicio afectará al pago de impuestos y a la distribución de utilidades aprobadas.

En este caso concreto de la empresa Constructora & Asociados la misma, gracias a un adecuado asesoramiento, han podido reconocer adecuadamente, los ingresos y los costos, de lo contrario, debería haber ajustado sus valores, con ello se hubiera afectado su utilidad al cierre, un cálculo erróneo de las obligaciones tributarias con los inconvenientes que ello significa para la empresa y las consecuencias para sus directivos.

Lo mismo ocurre con los planes de compensación y de bonos pagados a empleados cuando estos dependen de los ingresos o de las utilidades logradas. Ante el cambio en el reconocimiento de los ingresos ordinarios acorde a la NIIF 15 es materia del auditor externo revisar los pagos a los empleados de acuerdo con el logro de estos objetivos, ya sea por el monto o por la oportunidad del logro de esos objetivos. En estos casos, puede ocurrir que, la organización esté pagando excedentes en concepto de remuneración por no haber revisado estos conceptos.

A modo de ejemplo:

Tabla 11 Ejemplo: Reconocimiento de Ingresos

Ingresos a considerar	173.904.283
Costos totales del contrato	136.317.987
Costos totales incurridos	103.874.306
Grado de desempeño (NIIF 15)	74,00%
Grado de avance (inicial)	76,20%

Dado que no se tuvo en cuenta el grado de desempeño, es decir los gastos no incurridos, debe realizarse el ajuste correspondiente:

Tabla 12 Ejemplo: Reconocimiento de ingresos correcto

	Año 2			Año 3		
	Reconocido	Correcto	Ajuste	Reconocido	Correcto	Ajuste
Ingresos	143.472.799	128.689.169	-14.783.630	44.811.714	45.215.114	403.400
Costos	103.874.306	100.875.311	-2.998.995	32.443.681	35.442.677	2.998.996

De acuerdo a la metodología analizada, se deben calcular los conceptos patrimoniales y de resultado, de acuerdo con la Norma NIIF 15 y llevar adelante los ajustes correspondientes.

Tabla 13 Ejemplo: Ajustes

	2016	Ajustes 2016	2016 Ajustado	2017	Ajustes 2017	2017 Ajustado
Activo Corriente	523.182.927	2.998.996	526.181.923	500.493.395	- 2.998.996	497.494.400
Activo No corriente	348.801.827		348.801.827	335.220.874		335.220.874
Activo Total	871.984.754	2.998.996	874.983.750	835.714.269	- 2.998.996	832.715.273
Pasivo Corriente	338.272.818	14.783.630	353.056.448	308.582.613	- 6.874.503	301.708.110
Pasivo No corriente	226.390.975		226.390.975	206.520.639		206.520.639
Pasivo Total	564.663.793	14.783.630	579.447.423	515.103.252	- 6.874.503	508.228.749
Patrimonio	307.320.961	- 11.784.634	295.536.327	320.611.018	3.875.507	324.486.525
Ingresos	705.188.797	- 14.783.630	690.405.167	342.792.274	6.874.503	349.666.777
Utilidad	36.047.841	- 11.784.634	24.263.207	13.290.056	3.875.507	17.165.564

Finalmente, se deben recalcular los ratios financieros, que permitirán conocer cuál es el efecto de los ajustes en el proyecto, bajo la NIIF 15. En la Tabla 14, se observa que, de acuerdo con las nuevas Normas, los ratios difieren.

Tabla 14 Ejemplo: Ratios financieros del proyecto

Ratios	2016 Real	2017 Real	Desviación	2016 NIIF 15	2017 NIIF 15	Desviación
ROE	11,73%	4,15%	-0,076	8,21%	5,29%	-0,029
ROI	4,13%	1,59%	-0,025	2,77%	2,06%	-0,007
Rentabilidad s/Ventas	5,11%	3,88%	-0,012	3,51%	4,91%	0,014
Liquidez	1,55	1,62	0,075	1,49	1,65	0,159
Solvencia	0,65	0,62	-0,031	0,66	0,61	-0,052

4.- CONCLUSIONES

- La NIIF 15 aporta cambios sustanciales que afectaran principalmente al reconocimiento de los ingresos. Estos cambios traen consecuencias financieras (al calcular los ratios) y tributarias (para el cálculo de los impuestos anuales) y puede también afectar comisiones o retribuciones variables así como la distribución de dividendos.
- La facultad de pagar dividendos y distribución de utilidades está relacionada con las utilidades reconocidas.
- La presentación de los estados financieros bajo NIIF 15 permite a los stakeholders, una mejor evaluación de los ingresos y los costos expresados en los Estados de Resultados.
- Se deben recabar los datos exigidos por la Norma para realizar una adecuada presentación de los Estados Contables, y en algunos casos, adecuar los softwares contables para reconocer los ingresos e implementar sistemas de controles.
- Al momento de negociar nuevos contratos con los clientes las partes involucradas deben comprender las implicaciones que ciertas cláusulas de los acuerdos han de tener sobre el momento y el modo en que se podrán reconocer los ingresos.
- No todos los sectores o actividades van a ver modificada sus contabilidades en la misma medida. Algunas firmas como las tecnológicas, farmacéuticas, constructoras, inmobiliarias o los servicios profesionales sí se verán afectados significativamente.

4.1.- Recomendaciones

- Todas las empresas deben proceder a la revisión de sus contratos así sea que se encuentren en desarrollo, como aquellos por desarrollar, para anticiparse a “los cinco

pasos” de la norma NIIF 15, dado que es vital la adecuada identificación de las obligaciones de desempeño que contiene cada contrato.

- Todas las áreas involucradas, deben contar con una capacitación, principalmente, el área legal, responsable de elaborar y revisar los contratos y el área financiera quien analiza el impacto que se genera el nuevo modelo de reconocimiento de los ingresos.
- También serán necesarias capacitaciones en normas de valor de mercado y precios de transferencia, políticas de obligaciones desempeño, dado que las mismas impactan en los aspectos tributarios.
- Se deben adaptar los sistemas informáticos para que permitan un mejor control.
- Se debe contar con los datos históricos que aporten estimaciones estadísticas necesarias en el reconocimiento de ingresos, principalmente en las empresas de los sectores inmobiliario y construcción. Deberán contar con políticas de establecimiento de precios de los proyectos con la documentación de sustento.
- Se sugiere una reestructuración del sistema de control interno, es decir, la implementación de normas, políticas y procedimientos para obtener una mayor eficiencia en el uso de los recursos.

5.- BIBLIOGRAFIA

- Boned Torres J. L., (2018) “Diferencias que presentan las NIIF y los US GAAP en la información financiera de las empresas”, Revista de Contabilidad y Dirección, 26, pág. 35-55.
- Carpio Vargas M. D., Rosado Silva P. J., (2018), “Estudio del impacto de la actualización de la NIIF 15 "Ingresos procedentes de contratos con clientes" en la compañía Johnson & Johnson Ecuador S.A.”, Tesis Facultad de Ciencias Administrativas-Universidad de Guayaquil.
- Castro Barreda G. E., Melinc Montesinos L., Zegarra Cuchurumi M. S., (2016), “Evaluación del efecto de transición de la NIC 18 a la NIIF 15 en el reconocimiento de ingresos por contrato de venta en el sector minería”, Trabajo de suficiencia profesional-Facultad de negocios-Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas.
- Deloitte Touche Tohmatsu Limited, (2016). Implementación del IFRS (NIIF) 15 Ingresos ordinarios provenientes de contratos con los clientes: Una guía práctica para los problemas de implementación para el sector de productos y servicios industriales. Disponible en https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/auditoria/Deloitte_ES_Auditoria_NIIF-15-ingresos-procedentes-de-contratos-con-clientes.pdf
- Ernst & Young, (2017). ¿Cuáles son los cambios en las revelaciones a los estados financieros que incorpora la NIIF 15?. Recuperado de: <http://www.ey.com/uy/es/newsroom/news-releases/news-ey-cuales-son-los-cambios-enlas-revelaciones-a-los-estados-financieros-que-incorpora-la-niif-15>.
- Guerrero Cruz C. M., (2016), “Los procesos contables de los ingresos procedentes de contratos con clientes y su incidencia en los estados financieros”, Trabajo de titulación-Facultad de Administración-Universidad Laica Vicente Rocafuerte de Guayaquil.
- IASB, (2014), Norma Internacional de Información Financiera Nro 15.
- IASB, (1993), Norma Internacional de Contabilidad Nro 11.
- IASB, (1993), Norma Internacional de Contabilidad Nro 18.
- KPMG, (2014): “First-impressions: Ingresos de contratos con clientes”.
- Marín, E. (2015). La nueva norma de reconocimiento de ingresos y su impacto en la manera de hacer negocios. Desafíos del Nuevo modelo de 5 pasos. EY. Recuperado de:

[http://www.ccpmiranda.org/getattachment/CharlasSimposios/Documentos/Simposiode-Actualizacion-Profesional-42-Anive-\(1\)/La-Nueva-Norma-de-Reconocimiento-deIngresos-y-su-Impacto-en-la-Manera-de-Hacer-Negocios.pdf.aspx](http://www.ccpmiranda.org/getattachment/CharlasSimposios/Documentos/Simposiode-Actualizacion-Profesional-42-Anive-(1)/La-Nueva-Norma-de-Reconocimiento-deIngresos-y-su-Impacto-en-la-Manera-de-Hacer-Negocios.pdf.aspx).

Morales Díaz J., (2018), “La última reforma de las NIIF y sus efectos en los estados financieros”, Estudios de Economía Aplicada, 36-2, pág. 349-378.

Pacheco Ortega C. P., (2016), “Relación entre la NIIF 15 y NIC 11, aplicación en los estados financieros”, Proyecto de investigación-Facultad de Administración-Universidad Laica Vicente Rocafuerte de Guayaquil.

Pérez Porto J. y Merino M., (2010), Definición de Contrato.

Price Water House Coopers, (2014), Desafíos Prácticos de la NIIF N°15 "Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes" Disponible en <https://es.scribd.com/document/274205141/Desafios-Practicos-de-La-NIIF-15>.

Price Water House Coopers, (2016), IFRS and US GAAP: similarities and differences.

Price Water House Coopers, (2018), NIIF 15 – Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes. Seminario internacional NIIF 2018. Disponible en <https://www.pwc.com.ar/es/eventos/assets/2018/NIIF15.pdf>.

Telefónica SA, (2018), Cuentas anuales consolidadas. Disponibles en <https://www.telefonica.com/documents/162467/141705147/Cuentas-anuales-consolidadas-2018.pdf/2548a38b-e370-58ab-e35a-4829ab1d196e>

WEBGRAFIA

Financial Reporting for the World Economy (IFRS Foundation) <https://www.ifrs.org> [05/11/2018].

NICNIIF de la Organización Interamericana de Ciencias Económicas (OICE) <http://www.nicniif.org> [05/11/2018].