

NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 15 – POSIBLE CAMBIOS EN EL TRATAMIENTO DE LOS INGRESOS Y SUS ASPECTOS PRÁCTICOS

Martín Núñez¹; Mariana Pignatta²

¹ Unidad Académica: Fundamentos de Contabilidad General y Especiales

² Unidad Académica: Contabilidad Financiera y Auditoría y Control Interno

RESUMEN

El presente trabajo tiene como objetivo analizar los principales cambios que implicará para aquellos ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2018, la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 15 – Ingreso de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes- sustituyendo a las Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 11 – Contratos de Construcción-, NIC 18 – Ingresos de Actividades Ordinarias-, Interpretación desarrollada por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) 13 – Programas de Fidelización de Clientes-, CINIIF 15 – Acuerdos para la Construcción de Inmuebles-, CINIIF 18 – Transferencias de Activos procedentes de Clientes-, e Interpretación desarrollada por el Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Contabilidad (SIC) 31 – Ingresos-Permutas de Servicios de Publicidad-. A tales efectos, analizaremos los principales lineamientos contables establecidos por la NIIF 15, a través del modelo de las cinco etapas y de otros aspectos que a nuestro entender son importantes presentando algunos casos prácticos para un mejor entendimiento.

Palabras claves: reconocimiento de ingresos - ¿hay cambios?

1. Introducción

Desde hace ya muchos años la profesión contable que aplicaba las NIIF debía remitirse básicamente al Marco Conceptual para la Información Financiera emitido en el año 2010 (Marco Conceptual) y dos normas como lo son la NIC 11 y la NIC 18 a los efectos de determinar el tratamiento de los ingresos ordinarios.

El Marco Conceptual define los ingresos como “los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del período contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.” También distingue dentro de los ingresos, los “ordinarios” - aquellos provenientes de las actividades ordinarias de la entidad - de las “ganancias” - que son por ejemplo la venta de activos no corrientes -.

En lo que respecta al reconocimiento de los ingresos, el Marco Conceptual establece que los mismos deben reconocerse cuando se ha producido un incremento en los beneficios económicos futuros y el importe del mismo puede ser medido con fiabilidad.

La NIC 11 – Contratos de Construcción – especifica que debe ser aplicada para la contabilización de los contratos de construcción, en los estados financieros de los contratistas.

Por su parte, la NIC 18 – Ingreso de Actividades Ordinarias – establece los lineamientos (con algunas excepciones) para reconocer los ingresos de actividades ordinarias procedentes de las siguientes transacciones:

- a) Venta de bienes;
- b) La prestación de servicios; y
- c) El uso por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos.

En mayo de 2014, el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (IASB por sus siglas en inglés – International Accounting Standards Board) y el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB por sus siglas en inglés – Financial Accounting Standards Board) emitieron la norma conjunta denominada “Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes”, que cada entidad conoce como las NIIF 15 y Tema (ASC por sus siglas en inglés Accounting Standards Codification) 606, respectivamente. El objetivo del trabajo conjunto fue unificar los criterios para el reconocimiento de ingresos, emitiendo una única norma que tratara todos los ingresos provenientes de actividades ordinarias.

La mencionada norma reemplazará prácticamente la totalidad de las normas sobre reconocimiento de ingresos ordinarios existentes, a lo cual debemos cuestionarnos el impacto en el reconocimiento de los mismos para las entidades.

En este punto y antes de continuar con el trabajo, consideramos oportuno recordar que en Uruguay existen – haciendo una simplificación y sin ahondar en el tema – básicamente cuatro tipos de entidades con marco normativo distintos:

1. Entidades reguladas por el Decreto 124/011 que aplican NIIF Full;
2. Entidades reguladas por el Decreto 291/14 que aplican NIIF PYMES completa;
3. Entidades reguladas por el Decreto 291/14 que aplican determinadas secciones de la NIIF PYMES;
4. Entidades reguladas que aplican normativa establecida por el ente regulador.

La entrada en vigencia de la NIIF 15 afectará a las del numeral 1, mientras que las del numeral 2 y 3 deben seguir remitiéndose a la Sección 23 – Ingresos de Actividades Ordinarias de las NIIF PYMES, donde se establecen los lineamientos para los ingresos de actividades ordinarias procedentes de las siguientes transacciones:

- a) Venta de bienes;
- b) La prestación de servicios;
- c) Los contratos de construcción en los que la entidad es el contratista; y
- d) El uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías o dividendos.

Si bien esta norma no es derogada por la entrada en vigencia de la NIIF 15, en determinados casos, realizaremos la comparación con la misma para poder remarcar las diferencias en función de los distintos sensores a aplicar para la preparación y presentación de los estados financieros en nuestro país.

2. Principales lineamientos de la NIIF 15

2.1 Introducción

La NIIF 15 que entrará en vigencia para aquellos ejercicios iniciados a partir del 1º de enero de 2018, se refiere a los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, por lo que es imprescindible precisar dichos conceptos.

La NIIF 15, en su apéndice A – Definición de términos -, al igual que el Marco Conceptual define los ingresos ordinarios como aquellos que surgen en el curso de las actividades ordinarias de la empresa.

Asimismo, define a un cliente como una parte que ha contratado con una entidad para obtener bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la referida entidad a cambio de una contraprestación.

Los lineamientos básicos de la NIIF15 son, que una entidad reconozca los ingresos de actividades ordinarias resultantes de un contrato con un cliente, por el importe que refleje la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho de una manera que describa el patrón de transferencia de los bienes y servicios.

Si bien el principal objetivo del trabajo es analizar las diferencias entre los distintos marcos normativos y sus implicancias prácticas, consideramos importante realizar un acercamiento conceptual a la norma, sin analizarla en profundidad.

2.2 Las cinco etapas

A los efectos de la correcta aplicación de la norma, la misma prevé un modelo de cinco etapas:

Etapas 1: Identificar el o (contratos) con el cliente

Etapas 2: Identificar las obligaciones de desempeño en el contrato

Etapas 3: Determinar el precio de la transacción

Etapas 4: Asignar el precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño del contrato

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

Etapas 1: Identificación del o los contratos

Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crean derechos y obligaciones exigibles, pudiendo ser escritos, orales o incluso estar implícitos en las prácticas tradicionales del negocio de la entidad.

De acuerdo al artículo 9 de la NIIF 15 la entidad contabilizará un contrato con un cliente de acuerdo a la misma, sólo cuando se cumplan todos los criterios siguientes:

- a) Existe un contrato aprobado por las partes (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) las cuales se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones;
- b) La entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir;
- c) La entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir, o sea monto y secuencia;
- d) El contrato tiene fundamento comercial por lo que se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del mismo; y
- e) Es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente, considerando para evaluar dicha probabilidad, únicamente la capacidad del cliente y la intención que tenga de pagar esa contraprestación a su vencimiento.

Etapas 2: Identificación de la o las obligaciones de desempeño

Un contrato con un cliente, incluye compromisos de transferir uno o más bienes o servicios al mismo. Se define una obligación de desempeño, como cada compromiso de transferir al

cliente un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente. Un contrato puede incluir una o varias obligaciones de desempeño diferentes, y por ende se deben contabilizar por separado cada una.

Es por esta razón, que en esta etapa es fundamental el análisis del contrato para determinar la o las obligaciones de desempeño que lo conforman. A tales efectos, el artículo 27 de la NIIF 15, establece, a nuestro entender, los aspectos más relevantes de esta etapa, los cuales se deben analizar tanto desde el punto de vista del cliente como del de la entidad, para poder determinar si estamos ante una obligación de desempeño separada.

- Desde el punto de vista del cliente: puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos que están ya disponibles para él; y
- Desde el punto de vista de la entidad: el compromiso de la misma a transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato.

Recordemos que las obligaciones de desempeño no incluyen actividades que deban desarrollarse para cumplir con el contrato, pero que no le transfieren un bien o servicio al cliente, como puede ser el caso de las tareas administrativas necesarias a realizar por la entidad.

Etapa 3: Determinar el precio de la transacción

El precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios, excluyendo los importes recaudados a nombre de terceros.

La contraprestación puede incluir importes fijos, importes variables o ambos, y a los efectos de su determinación es imprescindible considerar todos los siguientes aspectos:

- a) Contraprestación variable (descuentos, penalizaciones, ocurrencia o no de sucesos futuros, entre otros), para lo cual aplicará el método del valor esperado o el importe más probable para estimarla;
- b) Limitaciones a las estimaciones de la contraprestación variable;
- c) Existencia de un componente de financiación significativo, ya sea explícito (considerado en el contrato) o implícito. En estos casos, ajustará el importe comprometido de la contraprestación para reflejar los efectos del valor tiempo del dinero considerando la diferencia – si la hubiera – entre el importe de la contraprestación acordada y el precio de venta contado y el efecto combinado del plazo de pago y las tasas de interés dominantes en el mercado correspondiente. La tasa a utilizar, será la que se reflejaría en una transacción separada con el cliente. La norma plantea una solución práctica, que, si la entidad espera al comienzo del contrato, que el período entre el momento de transferencia de los bienes o servicios y el momento en que el cliente paga, es menor a un año, no se necesita ajustar el importe comprometido;

- d) Contraprestaciones distintas al efectivo, se medirán al valor razonable. En caso de no poder estimarlo, se utilizará el precio de venta independiente (PVI) (ver etapa 4) de los bienes o servicios comprometidos con el cliente.
- e) Contraprestaciones por pagos a realizar al cliente, como ser el crédito o cupones o vales que se le entregan al cliente por su compra, la cual será contabilizada como una reducción del precio de la transacción.

Etapas 4: Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño

El precio de la transacción deberá ser distribuido a cada obligación de desempeño 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. Para realizar la asignación, la entidad se basará en el precio relativo de venta independiente, el cual corresponde al precio al que una entidad vendería un bien o servicio comprometido de forma separada a un cliente, siendo la mejor evidencia del mismo, el precio observable de un bien o servicio cuando la entidad lo vende de forma separada en circunstancias similares y a clientes parecidos.

Si la entidad no puede obtener directamente el PVI, el mismo deberá ser estimado utilizando alguno de los métodos previstos por la norma, como por ejemplo, el enfoque de evaluación del mercado ajustado, enfoque del costo esperado más un margen y por último el enfoque residual (precio de la transacción total menos la suma de los PVI del resto de los otros bienes o servicios).

Los descuentos y contraprestaciones variables deberán ser asignados al precio de la transacción analizando si los mismos se corresponden a la totalidad del contrato o a una o unas obligaciones de desempeño.

Los cambios posteriores al precio de la transacción, que pueden provenir por ejemplo de la resolución de sucesos inciertos, se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias, o como una reducción en los ingresos de actividades ordinarias, en el período en que el precio de la transacción cambie, lo cual es consistente con la aplicación de la NIC 8 para los cambios en las estimaciones contables.

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

Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos al cliente. Un activo se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese activo, entendiéndose como control de un activo, a la capacidad para dirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. Los beneficios de un activo son los flujos de efectivo potenciales que pueden obtenerse directa o indirectamente como por: a) el uso del activo para producir bienes o prestar servicios; b) el uso del activo para mejorar el valor de otros activos; c) el uso del activo para liquidar pasivos o reducir gastos; d) la venta o intercambio del activo; e) la pignoración del activo para garantizar un préstamo; y f) conservar el activo.

Para cada una de las obligaciones de desempeño identificada, la entidad determinará, al comienzo del contrato, si satisface la obligación de desempeño a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

Las obligaciones de desempeño se satisfacen a lo largo del tiempo, y, por ende, se reconocerán los correspondientes ingresos de actividades ordinarias, cuando cumplen con uno de los siguientes criterios:

- a) El cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados a medida que la entidad los realiza (servicio de limpieza);
- b) El desempeño de la entidad crea o mejora un activo que el cliente controla a medida que se crea o mejora (desarrollo de software a medida);
- c) El desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño que se haya completado hasta la fecha.

En el caso que no cumpla con ninguna de las condiciones anteriores, entonces la obligación de desempeño será satisfecha en un momento determinado.

Para las obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo, la norma establece dos métodos para medir el progreso, teniendo en cuenta los bienes y servicios para los que se transfirió el control al cliente:

- a) Del punto de vista del cliente, métodos de producto: en el cual el reconocimiento de ingresos se realiza sobre la base de las mediciones directas del valor para el cliente de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha en relación con los bienes o servicios pendientes comprometidos en el contrato, como ser, hitos alcanzados, tiempo transcurrido y unidades producidas o entregadas; y
- b) Del punto de vista de la entidad, métodos de recursos: en el cual el reconocimiento de ingresos se realiza en base de los esfuerzos o recursos de la entidad para satisfacer la obligación de desempeño (como ser, recursos consumidos, horas de mano de obra gastadas, costos incurridos, tiempo transcurrido u hora de maquinaria utilizada) en relación con los recursos totales esperados para satisfacer dicha obligación de desempeño. La norma prevé que en el caso que un costo incurrido, no es proporcional al progreso de la entidad para satisfacer la obligación de desempeño, se deba tener en cuenta para el cálculo del grado de avance.

2.3 Otros aspectos a considerar de la NIIF 15

2.3.1 Costos del Contrato

La norma básicamente establece que hay dos tipos de costos de contratos:

1. Costos incrementales de obtención de un contrato: costos en que incurre una entidad, en los que no habría incurrido si el contrato no se hubiera obtenido (por ejemplo, comisión de venta o si la entidad se hace cargo de los gastos de rescisión del cliente con otra empresa para poder obtener el contrato la entidad). Estos costos, serán reconocidos como activos para la entidad, siempre que no estén dentro del alcance de otra norma y que no se incurran independientemente de si se obtiene el contrato o no, en cuyo caso se reconocerán como un gasto cuando tengan lugar.

2. Costos de cumplimiento del contrato: costos que se relacionan directamente con un contrato o con un contrato esperado. Los costos de cumplir un contrato serán reconocidos como activos para la entidad, siempre que ésta espera recuperar dichos costos, lo cual se condice con lo establecido en el Marco Conceptual, respecto a asociación de ingresos y costos.

Estos activos se amortizarán de una forma sistemática que sea congruente con la transferencia al cliente de los bienes o servicios con los que se relaciona dicho activo. En el caso de los costos incrementales de la obtención de un contrato, cuando el período de amortización del activo es de un año o menos, como solución práctica, se pueden reconocer como un gasto. También se testeará el deterioro de los costos y se reconocerá el mismo en el resultado del período, cuando el valor en libros supere el importe pendiente de la contraprestación que la entidad espera recibir a cambio de los bienes o servicios con los que se relaciona el activo; menos los costos relacionados directamente con la provisión de esos bienes o servicios y que no se han reconocido como gastos.

2.3.2 Modificaciones de los contratos

En lo que respecta a las modificaciones de los contratos, la NIIF 15 establece que una modificación del contrato se contabilizará como un contrato separado si se cumplen concomitantemente las siguientes dos condiciones:

- el alcance del contrato se incrementa debido a la incorporación de bienes o servicios comprometidos que son distintos; y
- el precio del contrato se incrementa por un importe de la contraprestación que refleja los precios de venta independientes de la entidad de los bienes o servicios prometidos adicionales y cualquier ajuste apropiado a ese precio para reflejar las circunstancias de un contrato específico.

En el caso de que no estemos ante un contrato separado, la norma establece lineamientos muy precisos de cómo proceder ante las distintas situaciones.

2.3.3 Presentación

A los efectos de un adecuado reconocimiento del contrato y de sus implicancias en los estados financieros, la NIIF obliga a:

- Reconocer una “cuenta por cobrar” separada que reflejará los derechos incondicionales a recibir la contraprestación cuando el contrato no es cancelable. Ese reconocimiento implicará reconocer al mismo tiempo un pasivo por la obligación de cumplir la obligación de desempeño.
- Reconocer un “activo del contrato”, que es el derecho de una entidad a cobrar la contraprestación a cambio de los bienes o servicios que ya transfirió a su cliente.
- Reconocer un “pasivo del contrato” que reflejará la obligación que la entidad tiene de transferir bienes o servicios a sus clientes del que ya se ha recibido una contraprestación.

En los ejemplos prácticos veremos las distintas opciones de contabilización.

2.3.4 Información a revelar

Una entidad deberá revelar información suficiente que permita a los usuarios de los estados financieros comprender la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de contratos con clientes. A efectos de lograr tal objetivo, la NIIF requiere revelar:

- a) Los contratos con clientes: ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, que la entidad revelará por separado de sus otras fuentes de ingresos de actividades ordinarias (puede ser una o más categorías); y cualquier pérdida por deterioro de valor reconocida sobre cualquier cuenta a cobrar o activos del contrato que surgen de los contratos de una entidad con clientes. Deberá revelar los saldos de apertura y cierre de las cuentas por cobrar, activos del contrato y pasivos del contrato, si no se presentan o revelan por separado; ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el período de presentación que se incluyeron en el saldo del pasivo del contrato al comienzo del período; e ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el período de presentación procedentes de obligaciones de desempeño que se satisfacen en períodos anteriores (por ejemplo cambios en el precio de la transacción). La forma en que se relaciona el calendario de satisfacción de sus obligaciones de desempeño con el calendario habitual de pagos y el efecto que esos factores tienen sobre los saldos del activo y pasivo del contrato. Respecto a las obligaciones de desempeño, revelará cuándo la entidad satisface habitualmente sus obligaciones de desempeño, términos de pago significativos, naturaleza de los bienes o servicios que la entidad se ha comprometido a transferir, las obligaciones de devolución, reembolso y otras similares y los tipos de garantías y obligaciones relacionadas. Sobre las obligaciones de desempeño pendientes, deberá revelar el importe agregado del precio de la transacción asignado a las obligaciones pendientes al final del período de presentación y una explicación de cuándo espera la entidad reconocer como ingresos de actividades ordinarias el importe anterior; no deberá revelar lo anterior si la obligación de desempeño pertenece a un contrato con duración menor a un año o si la entidad tiene el derecho a una contraprestación de un cliente que se corresponde al valor del desempeño que la entidad ha completado (factura un importe fijo las horas incurridas).
- b) Los juicios significativos, y cambios en dichos juicios realizados a dichos contratos, específicamente en lo relativo al calendario de satisfacción de las obligaciones de desempeño (métodos de producto o recursos y por qué los métodos utilizados proporcionan una representación fiel de la transferencia de bienes o servicios; en el caso de un momento determinado, los juicios para evaluar cuándo obtiene un cliente el control de los bienes o servicios comprometidos) y al precio de la transacción (métodos, datos de entrada y supuestos de determinación del precio de la transacción, evaluación de si una estimación de la contraprestación variable está restringida, asignación del precio de la transacción, medición de las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares) y los importes asignados a las obligaciones de desempeño.
- c) Los activos reconocidos por los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente: los juicios realizados para determinar el importe de los costos del contrato, el método que utiliza para determinar la amortización para cada período de presentación, los saldos al cierre de los activos reconocidos por los costos del

contrato y el importe de amortización y cualquier pérdida por deterioro de valor reconocida en el período.

3. Análisis y comparación de los principales aspectos: NIIF PYMES, NIC 11 y 18 en lo general y, en lo particular, las otras normas derogadas y la NIIF 15

En la presente sección, analizaremos, los que, a nuestro entender, son los principales aspectos relacionados con el reconocimiento de ingresos ordinarios y su tratamiento por las distintas normas, de manera de facilitar la comparación y ayudarnos a nuestra investigación sobre si realmente la NIIF 15 implica cambios sustanciales.

Entre esos aspectos encontramos:

- Condiciones para reconocer el ingreso
- Método para el reconocimiento de los ingresos por servicios
- Valor por el cual reconocer el ingreso

3.1 Condiciones para reconocer ingresos de actividades ordinarias

Tanto la NIC 18 como la NIIF PYMES establecen cinco condiciones para reconocer una venta de bienes:

- a) La entidad haya transferido al comprador los riesgos y ventajas derivados de la propiedad de los bienes;
- b) La entidad no conserve ninguna participación en la gestión de forma continua en el grado usualmente asociado con la propiedad ni retenga el control efectivo sobre los bienes vendidos;
- c) El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;
- d) Sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos asociados de la transacción; y
- e) Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción puedan ser medidos con fiabilidad.

En el caso de los servicios tanto la NIC 18, la NIC 11 como la NIIF PYMES exigen cuatro condiciones:

- a) El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;
- b) Es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados de la transacción;
- c) El grado de realización de la transacción, al final del período sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad; y
- d) Los costos incurridos en la transacción, y los costos para completarla, pueden medirse con fiabilidad.

Como vimos en la Etapa 5, la NIIF 15 no diferencia las condiciones para el reconocimiento de los ingresos provenientes de la venta de bienes o de servicios, si no que establece que se debe contabilizar un contrato con un cliente y reconocer los ingresos de actividades ordinarias a medida que se satisfacen las obligaciones de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos al cliente, entendiéndose por transferencia cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese activo.

La pregunta que deberíamos hacernos es, respecto al reconocimiento, ¿existe alguna diferencia entre las normas?

Es una pregunta que ha llevado mucha discusión en el equipo de investigación del presente trabajo, y que reconocemos que muchos colegas entienden que sí implica la nueva norma un cambio respecto a las anteriores.

Nosotros, basándonos en el análisis detenido de las dos primeras condiciones de reconocimiento de venta de bienes en la NIC 18 y la condición establecida por la NIIF 15, entendemos que ambas normas establecen la transferencia de control de los activos para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias por lo que hemos concluido que no existe una diferencia sustancial en las mismas, pero que no es menos cierto que la NIIF 15 hace más énfasis en el concepto de control.

3.2 Método para reconocimiento de servicios

Tanto la NIC 18, como la NIC 11 y la NIIF PYMES, utilizan el método del porcentaje de terminación/realización/avance para el reconocimiento de los servicios. De acuerdo a estas normas, el grado de avance de una transacción se medirá utilizando dentro de los métodos que se describen a continuación, aquel que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado:

- a) Inspección de los trabajos ejecutados;
- b) Proporción que los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar; o
- c) La proporción que los costos incurridos hasta la fecha suponen sobre el costo total estimado de la operación.

Por su parte, la NIIF 15, como describimos en la Etapa 5, en el caso de las obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo, utiliza el método del producto y el método de los recursos. Como describimos anteriormente, el método del producto corresponde a mediciones del valor para el cliente, como ser unidades producidas o entregadas, hitos alcanzados, desempeño completado hasta la fecha; y el método de recursos, correspondía al reconocimiento en función de los esfuerzos o recursos de la entidad para satisfacer la obligación de desempeño, ya sea para la entrega de bienes como para la prestación de un servicio.

Por lo anteriormente expuesto, entendemos que aquí tampoco encontramos diferencias sustanciales entre las normas en lo que respecta a cómo reconocer los ingresos por la prestación servicios, dado que el método del producto se correspondería a la inspección de trabajos ejecutados y el método de recursos se correspondería con las proporciones de servicios o costos sobre el total; sin perder de vista que el abordaje sobre el tema y los

lineamientos establecidos son más profundos en la NIIF 15. Sin embargo, por la tercer condición establecida en el literal c del párrafo 35 de la norma - “el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño que se haya completado hasta la fecha”- determinadas entidades que antes reconocían el ingreso con la entrega del bien, a partir de la nueva norma reconocerán los ingresos a lo largo del tiempo, como es en el caso de las que construyen y venden propiedades inmobiliarias.

3.3 Valor por el cual reconocer el ingreso o el precio de la transacción

Las transacciones comerciales, en todos los casos, implican una contraprestación, la cual puede ser en efectivo o bienes. En el caso del efectivo, el mismo puede ser entregado al contado o a plazo; y en el caso de la entrega de bienes, la misma puede implicar bienes de naturaleza similar al entregado por la entidad, o de naturaleza distinta. Asimismo, las contraprestaciones pueden tener involucrado un componente variable, como ser descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, reducciones de precio, incentivos, primas de desempeño, penalizaciones, o estar sujeto a la ocurrencia de un hecho futuro, etc.

Para realizar nuestro análisis, procederemos a analizar los tratamientos que establece cada normativa para cada una de las formas de contraprestación.

Contraprestación en efectivo:

En esta primera situación, las normas no presentan diferencias en los tratamientos establecidos, los ingresos serán medidos al valor razonable del dinero recibido, el cual coincidirá con el valor nominal en el caso de que sea realizada al contado y en el caso de que tenga un componente de financiación, el mismo será ajustado para dar cuenta de los efectos del mismo. En este caso, la NIIF 15 – al igual que la NIIF PYMES – explícitamente establece la solución práctica de que, en el caso que el tiempo entre el momento en que la entidad transfiere un bien o servicio comprometido y el momento en que el cliente paga, sea de un año o menos, la entidad no debe ajustar el precio de la transacción. A nuestro entender, si bien la NIC 18 no establece específicamente esa simplificación, esta práctica ya se realizaba, por la aplicación del concepto de materialidad establecido en el Marco Conceptual y en la NIC 1.

Contraprestación en bienes:

En este caso la NIC 18 diferencia el tratamiento en función de si se trata de bienes de naturaleza similar o de naturaleza distinta:

- a) Bienes de naturaleza similar: no se reconocerán ingresos en ese caso, algo que gran parte de la doctrina cuestiona. Una primera crítica es que no establece qué se considera “similar” y otra es que, si bien los bienes pueden ser “similares” su valor puede ser distinto y por ende esa permuta implica que los flujos de fondos de la entidad van a variar a raíz de la misma;
- b) Bienes de naturaleza distinta: se debe reconocer el ingreso por el valor razonable del bien recibido ajustado por cualquier eventual cantidad de efectivo u otros medios equivalentes transferidos en la operación; y en caso de que no se pueda medir

confiablemente, se deberá reconocer el ingreso por el valor razonable del bien entregado también ajustado por cualquier eventual cantidad de efectivo o equivalente.

La NIC 11, la CINIIF 15 sobre acuerdos para la construcción de inmuebles, la CINIIF 18 sobre transferencias de activos procedentes de clientes y la SIC 31 sobre ingresos – permutas de servicios de publicidad, miden los ingresos de actividades ordinarias que la entidad reconocerá, al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir (en el caso de la CINIIF 18, de la propiedad, planta & equipo recibida por parte del cliente).

La NIIF PYMES, a nuestro entender tratando de solucionar las críticas de la NIC 18, en su párrafo 23.6 establece que las únicas permutas que no implicarán reconocimiento de ingreso son aquellas que impliquen bienes o servicios de naturaleza y valor similar o cuando la transacción no tenga carácter comercial. En cuanto al monto del ingreso a reconocer establece lo mismo que la NIC 18, pero adiciona que en el caso de que no se pueda medir con fiabilidad el valor razonable del bien recibido ni del bien entregado, se deberá reconocer el ingreso por el importe en libros del bien entregado ajustado por el importe de cualquier efectivo o equivalente al efectivo transferidos.

Por su parte, la NIIF 15, ya en su alcance excluye del mismo las transacciones que no tienen carácter comercial – que son aquellas en las que se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado de la misma –situación que reafirma en su artículo 9 al establecer las condiciones de contrato. En la Etapa 3 vimos que en lo que respecta a las permutas, que tengan carácter comercial, se debe reconocer el ingreso por el valor razonable de la contraprestación recibida y si la misma no se puede medir con fiabilidad se medirá por el PVI de los bienes o servicios comprometidos con el cliente.

Para concluir nuestro análisis, deberíamos comparar, además de lo establecido en la NIC 18, lo establecido en la CINIIF 13 sobre Programas de Fidelización de Clientes; en la misma se establece que, una entidad contabilizará los créditos – premio por separado como un componente identificable de las transacciones de venta en la que éstos se concedan (la “venta inicial”). El valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir con respecto a la venta inicial deberá distribuirse entre los créditos – premio y los otros componentes de la venta. Para valorar la contraprestación asignada a los créditos – premio, la entidad debe tomar como valor de referencia, su valor razonable, es decir, el valor por lo que los créditos – premio podrían venderse por separado y los ingresos de actividades ordinarias asociados a estos créditos – premio, deben ser reconocidos al momento de ser canjeados y por el importe basado en el número de créditos – premio que se hayan canjeado a cambio de los premios, tomados en relación con el número total de rescates esperados. En la NIIF 15 debemos remitirnos a lo establecido para la contraprestación por pagos a realizar al cliente - el cual establece que los mismos deben ser valuados a su valor razonable disminuyendo el precio de la transacción y, por ende, los ingresos de actividades ordinarias - y a lo establecido para las contraprestaciones variables - donde se deberá estimar el importe de la contraprestación a la cual la entidad tendrá derecho, utilizando el método del valor esperado o el importe más probable -.

De acuerdo a lo anterior, concluimos que no existen diferencias en el valor al cual debemos reconocer los ingresos de actividades ordinarias (el total de la operación), todas las normas analizadas establecen que el mismo debe ser el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir.

Sin embargo, como aspecto llamativo de esta comparación, destacamos que la NIIF 15 por primera vez utiliza un nuevo “valor” para reconocer un ingreso, como lo es el PVI, en este caso, al determinar el precio de la transacción en las contraprestaciones distintas al efectivo. Este importe también es utilizado en la Etapa 4 para la distribución del precio de la transacción a cada obligación de desempeño, estableciendo que se asignará a cada una, la proporción en función de los PVI.

4. Casos prácticos

Caso 1: Venta de un único bien al contado y en efectivo

Una empresa vende al contado 100 unidades a \$ 10 cada una cobrando en efectivo sin derecho a devolución y entregando la mercadería en ese momento.

Análisis de las cinco etapas:

1. Identificación del contrato: se cumplen las cinco condiciones requeridas por el artículo 9º para la existencia del contrato
2. Identificación de las obligaciones de desempeño: venta de la mercadería
3. Determinar el precio de la transacción: \$ 1.000
4. Asignar el precio de la transacción a la/s obligaciones de desempeño: venta de mercadería = \$ 1.000
5. Reconocer el ingreso de actividades ordinarias: en el momento de la transferencia del control

En este primer caso, la entidad debería reconocer un ingreso por \$ 1.000 al momento mismo de la venta dado que se cumplen todas las condiciones exigidas por la NIIF 15; situación que sería exactamente igual bajo el marco de la NIC 18.

Caso 2: Venta de dos productos

Una empresa realiza un contrato con un cliente para venderle dos productos A y B a un precio de \$ 10.000. La empresa va a satisfacer las obligaciones de desempeño para cada uno de los productos en momentos diferentes del tiempo. El PVI de A es directamente observable dado que la empresa lo vende regularmente por separado a un precio de \$ 5.000. Sin embargo, en el caso del producto B no es directamente observable por lo cual deberá pasar a estimarlo utilizando alguno de los métodos establecidos en el párrafo 79 de la norma y tratando de maximizar el uso de datos de entrada observables. En el presente caso, suponemos que la empresa opta por el método del costo esperado más margen lo que daría un PVI de \$ 6.000.

Determinación de la proporción de cada obligación de desempeño:

Producto	PVI	Proporción
A	5.000	45,45 %
B	6.000	54,55%
Total	11.000	100,00%

Asignación del precio de la transacción a cada obligación de desempeño:

Producto	PVI	Proporción
A	4.545	45,45 %
B	5.455	54,55%
Total	10.000	100,00%

La empresa deberá reconocer un ingreso ordinario de \$ 4.545 cuando cumpla la obligación de desempeño del producto A y un ingreso ordinario de \$ 5.455 cuando cumpla la de B.

En este caso entendemos que es donde puede surgir un cambio respecto a la NIC 18; dado que ésta no establece nada de cómo proceder en estos casos, y por ende en la práctica es común ver soluciones variadas respecto a los mismos. Pero vale la pena resaltar, que, si bien la norma no establece cómo proceder específicamente en estos casos, tampoco prohibía hacerlo, y que incluso los nuevos lineamientos de la NIIF 15 son más que razonables, por ende, no es descabellado pensar que alguien estuviera procediendo de esta manera.

Esto no hace otra cosa que reafirmar que a nuestro entender en lo que es la sustancia del reconocimiento de ingresos no hay grandes cambios, pero que ahora los lineamientos son mucho más precisos y por ende limitan a las empresas en situaciones como ésta.

Caso 3: Contraprestación distinta al efectivo (permuta)

Caso 3.1

Una empresa cuyo giro es la compra-venta de baterías de autos intercambia con una estación de servicios 10 baterías por 100 litros de aceite. El PVI de cada batería es \$ 3.500 mientras que el litro de aceite de esa marca se comercializa a \$ 300. De acuerdo a los párrafos 66 y siguientes de la NIIF 15, la empresa debería de reconocer el ingreso ordinario por la venta en una primera instancia al valor razonable del bien o servicio recibido y en caso de no poder medirse con fiabilidad de acuerdo al PVI de los bienes o servicios comprometidos al cliente. Si entendemos que \$ 300 es el valor razonable dentro de los niveles de jerarquía establecidos por la NIIF 13 para su determinación, la empresa debería de reconocer el ingreso proveniente de ingresos ordinarios del contrato con su cliente por \$ 30.000.

Caso 3.2

Una empresa realiza un contrato con un cliente para proporcionar un servicio mensual por el plazo de un año el cual constituye una única obligación de desempeño. El contrato establece que, a cambio del servicio, el cliente le va a prestar servicios de consultoría por el mismo plazo, por lo que no le va a pagar la contraprestación en dinero. De acuerdo a los párrafos 66 y siguientes de la NIIF 15, la empresa debería de reconocer el ingreso ordinario por la venta de su servicio en una primera instancia al valor razonable del bien o servicio recibido y en caso de no poder medirse con fiabilidad de acuerdo al PVI de los bienes o servicios comprometidos al cliente. Si entendemos que el servicio de consultoría no tiene un valor razonable que se pueda medir con fiabilidad, la empresa debería de reconocer el ingreso proveniente de ingresos ordinarios del contrato con su cliente de acuerdo a los PVI determinado por alguno de los métodos previstos en el párrafo 79.

Caso 4: Contraprestación variable y limitaciones para su determinación

Una entidad firma un contrato con otra empresa para construir un edificio en los terrenos de la empresa. El precio base del contrato es de \$ 25.000.000 ajustado por una bonificación o penalización dependiendo de la fecha de finalización.

	Monto	Probabilidad
Entre 20 y 16 días antes de la fecha	750.000	10
Entre 15 y 11 días antes	500.000	25
Entre 10 y 6 días antes	250.000	35
Entre 5 días antes y 5 días después	0	15
Entre 6 y 10 días después	(250.000)	10
Entre 11 y 15 días después	(500.000)	5

Además, recibirá \$ 500.000 si la instalación obtiene la máxima calificación de seguridad y cumplimiento normativo respecto al medio ambiente. La probabilidad de recibir este importe es del 50%.

A los efectos de determinar el precio de la transacción, se debe realizar una estimación separada para cada elemento de la contraprestación variable a la que la entidad tendrá derecho utilizando los métodos de estimación descritos en el párrafo 53 de la NIIF 15.

En lo que respecta a la contraprestación variable asociada con la bonificación o penalización, se debe emplear el método del valor esperado dado que es el que mejor va a predecir el importe de la contraprestación a la que tendrá derecho.

Monto contraprestación variable bonificación o penalización:

$$750.000 \times 10\% + 500.000 \times 25\% + 250.000 \times 35\% + 0 \times 15\% - 250.000 \times 10\% - 500.000 \times 5\% = 237.500$$

Por su parte, a los efectos de determinar el monto de la contraprestación variable asociada al cumplimiento normativo respecto al medio ambiente, dado que solo existen dos posibles resultados, se debe utilizar el método del importe más probable. Al existir en este caso un 50% de posibilidades de no cumplimiento, entendemos que no se debe considerar el mismo a los efectos de determinar el precio de la transacción dado que existe una alta probabilidad de que si se considerara ocurriera una reversión significativa del mismo. Recordemos que por el artículo 59 de la NIIF al final de cada período la entidad debe revisar y actualizar el precio de la transacción estimado.

En resumen, el precio original de la transacción sería: $25.000.000 + 237.500 = 25.237.500$.

Caso 5: Venta con vale de descuento

Una entidad vende a un cliente mercadería por \$ 3.000, por lo cual y de acuerdo a sus políticas otorga un vale de descuento para su próxima compra.

La política de los vales de descuento establece que por cada \$ 2.000 de ventas, concede al cliente un vale de descuento del 20% para cualquier compra futura hasta \$ 2.000 en los próximos 60 días. Vencido el plazo el vale de descuento prescribe.

La entidad estima que el 70% de los clientes hagan uso del vale y que el valor promedio de los clientes que compran y utilizan el vale es de \$ 1.500.

Análisis de las cinco etapas:

1. Identificación del contrato: se cumplen las cinco condiciones requeridas por el artículo 9º para la existencia del contrato.
2. Identificación de las obligaciones de desempeño: venta de mercadería y vale de descuento
3. Determinar el precio de la transacción: \$ 3.000
4. Asignar el precio de la transacción a la/s obligaciones de desempeño:

• Venta de mercadería =	\$ 3.000	93,46%
• Vale descuento (70% x 20% x 1.500)	\$ 210	6,54%
Total	\$ 3.210	100,00%

Venta de mercadería:	\$ 2.804	93,46%
Vale de descuento:	\$ 196	6,54%
Total	\$ 3.000	100,00%

5. Reconocer el ingreso de actividades ordinarias:

- Venta de mercadería: al momento de la venta y traslado del control.
- Vale de descuento: cuando el cliente canjea el vale en una compra posterior o cuando caduca por el paso de los 60 días (esto último de acuerdo al artículo 15 de la NIIF 15).

Caso 6: Modificaciones al contrato

Caso 6.1 Modificación de la dimensión del contrato

Una entidad cuyo giro es la compra-venta de fotocopiadoras y productos relacionados realiza un contrato con un cliente por el cual le vende una fotocopiadora en \$ 50.000 y 50 cartuchos adicionales a \$ 1.000 cada uno.

Luego de haber entregado 40 cartuchos, se acuerda entregar bajo otro contrato 50 cartuchos adicionales a \$ 900 cada uno.

En el caso de que los \$ 900 del nuevo precio a que se venden los 50 cartuchos adicionales son el PVI a ese momento, se cumplen las dos condiciones establecidas en el párrafo 20 de la NIIF 15 para considerarlo como un contrato separado, y por ende los 10 cartuchos restantes del primer contrato se deben reconocer por \$ 1.000 cada uno mientras que los 50 adicionales se deberán reconocer a \$ 900 cada uno.

En el caso de que los \$ 900 del nuevo precio no se corresponda al PVI a ese momento, no es un contrato separado y se debe proceder a cancelar el contrato anterior y reconocer uno nuevo, donde cada unidad vendida se reconocerá por \$ 916,67 – (10 cartuchos por 1.000 + 50 x 900) /60-.

Caso 6.2 Modificación del contrato sin alternar la dimensión del mismo

Una entidad cuyo giro es construcción de inmuebles realiza un contrato con un cliente para la construcción de un nuevo local a un precio de \$ 2.000.000. De acuerdo a las estimaciones que hace la entidad sus costos ascenderán a \$ 1.400.000.

Al cabo del primer año, de acuerdo a los costos incurridos sobre los costos totales la entidad ha satisfecho el 70% de sus obligaciones de desempeño. Por ende, reconoce ingresos por \$ 1.400.000 y costos por \$ 980.000.

Al comenzar el segundo año, y de acuerdo con el cliente se modifica el contrato aumentando los ingresos por \$ 300.000 y los costos estimados por \$ 240.000, sin que esto implique aumentar la dimensión del mismo, sino simplemente una reorganización del alcance.

Dado que los bienes y servicios restantes a prestar de acuerdo al nuevo contrato no son distintos de los transferidos hasta la fecha de la modificación, esta última se contabiliza como si fuera parte del contrato original. Por esta razón, la entidad debe actualizar su medición del progreso y por ende su grado de avance asciende a 59,76% ($980.000/1.640.000$) lo que implica un ingreso de \$ 1.374.480 ($59,76\% \times 2.300.000$). La entidad debe reconocer un ajuste de ingresos de actividades ordinarias adicionales por \$ 25.520.

Caso 7: Venta conjunta de un bien y un servicio

Una entidad realiza un contrato con un cliente por el cual le hace entrega de un celular por \$ 40 junto con un plan de telefonía móvil por 18 meses a \$ 70 cada uno. Se sabe además que el precio de venta al público del celular cuesta \$ 700 y que para la agencia tiene un costo de \$ 400.

De acuerdo a la NIC 18, al dar lineamientos tan generales, muchas empresas procedían de la siguiente manera:

-----	-----
Caja	40
Ventas de mercadería	40
-----	-----

Costo de Venta	700
Mercaderías	700
-----	-----

Y luego mes a mes a medida que se brindara el servicio:

-----	-----
Caja/Deudores	70
Venta de Servicios	70
-----	-----

De acuerdo a la NIIF 15, se procede de la siguiente manera:

Análisis de las cinco etapas:

1. Identificación del contrato: se cumplen las cinco condiciones requeridas por el artículo 9º para la existencia del contrato.
2. Identificación de las obligaciones de desempeño: venta del celular y servicio de telefonía móvil

3. Determinar el precio de la transacción: \$ 1.300 (40 + 18 x 70)
4. Asignar el precio de la transacción a la/s obligaciones de desempeño:

• Venta de celular	\$ 700	35,71%
• Telefonía móvil 18 x 70	\$ 1.260	64,29%
Total	\$ 1.960	100,00%

Venta de celular:	\$ 464	35,71%	
Vale de descuento:	\$ 836	64,29%	a reconocerse \$ 46 en 18 cuotas
Total	\$ 1.300	100,00%	

5. Reconocer el ingreso de actividades ordinarias:

- Venta de mercadería: al momento de la venta y traslado del control

Caja	40
Cuentas por cobrar	424
Ventas de mercadería	464
Costo de Venta	700
Mercaderías	700

- Venta de telefonía:

Caja/Deudores	70
Venta de Servicios	46
Cuentas por Cobrar	24

Caso 8: Fidelización de clientes

Una entidad tiene como política comercial, a los efectos de ganar la fidelidad de sus clientes, premiarlos con un “punto” por cada \$ 100 de compras. Cada punto es canjeable por \$ 1 de descuento sobre las compras futuras de los productos de la entidad, con un vencimiento de 3 años.

En el ejercicio, los clientes compraron productos por \$ 1.000.000 y obtuvieron 10.000 “puntos” que son canjeables en compras futuras. La entidad espera que se canjeen 9.000 puntos a un precio de venta independiente de 9.500 sobre la base de la probabilidad de rescate.

Al cierre del 1er ejercicio se canjearon 5.000 puntos y se mantiene la expectativa del canje total de 9.000.

En el 2º ejercicio se canjearon 3.000 puntos más y se ajusta la estimación de puntos, estimándose ahora que los puntos a canjear serán 9.200.

De acuerdo a la NIIF 15, se procede de la siguiente manera:

Análisis de las cinco etapas:

1. Identificación del contrato: se cumplen las cinco condiciones requeridas por el artículo 9º para la existencia del contrato.
2. Identificación de las obligaciones de desempeño: venta de bienes y entrega de puntos
3. Determinar el precio de la transacción: \$ 1.000.000
4. Asignar el precio de la transacción a la/s obligaciones de desempeño:

•	Venta de bienes	\$ 1.000.000	99,06%
•	Entrega de puntos	\$ 9.500	0,94%
	Total	\$ 1.009.500	100,00%

Venta de bienes:	\$ 990.600	99,06%	
Puntos:	\$ 9.400	0,94%	
Total	\$ 1.000.000	100,00%	

5. Reconocer el ingreso de actividades ordinarias:

Primer ejercicio

Venta de bienes \$ 990.600; Puntos canjeados: $9.400/9.000 \times 5.000 = \$ 5.222$

Caja	1.000.000		
Ventas	995.822	(990.600+5.222)	
Ingresos diferidos	4.178	(9.400-5.222)	

Segundo ejercicio

Total de puntos canjeados $5.000 + 3.000 = 8.000$

$8.000/9.200 = 86,96\%$ por \$ 9.400 = $8.174 - 5.222$ (año anterior) = 2.951

2.951 Ingresos por los Puntos canjeados en el 2º ejercicio más ajuste de estimación

$9.400 - 8.174 = 1.226$ (Saldos de ingresos no reconocidos, 1.200 puntos aún no canjeados/ 9.200×9.400)

Ingresos diferidos	2.951		
Ventas	2.951		

Caso 9. Contabilización de un contrato

Caso 9.1 Contrato no cancelable

El 1 de enero de 2017 una entidad realiza un contrato no cancelable con un cliente para enajenarle un producto el 31 de marzo de 2017 por \$ 150.000. El contrato requiere que el cliente pague una contraprestación de \$ 100.000 por anticipado el 31 de enero de 2017, fecha en la cual el cliente hace efectivo el pago y el saldo el 30 de abril de 2017. La entidad, tiene costos por la realización del contrato por \$ 60.000 los cuales se devengan \$ 20.000 mensualmente.

Los asientos a realizar serían:

- A la firma del contrato 1/01/17:

-----	-----
Cuentas a cobrar contrato X	150.000
Pasivo por contrato X	150.000
-----	-----

- Al momento del cobro de la contraprestación 31/01/17:

-----	-----
Caja/Banco	100.000
Cuentas a cobrar contrato X	100.000
-----	-----

- Al momento del primer devengamiento de los costos 31/01/17:

-----	-----
Obras en curso contrato X	20.000
Caja/Banco/Acreedores	20.000
-----	-----

- Al momento del segundo devengamiento de los costos 28/02/17:

-----	-----
Obras en curso contrato X	20.000
Caja/Banco/Acreedores	20.000
-----	-----

- Al momento del tercer devengamiento de los costos 31/03/17:

-----	-----
Obras en curso contrato X	20.000
Caja/Banco/Acreedores	20.000
-----	-----

- Al momento del cumplimiento de la obligación de desempeño 31/03/17:

-----	-----
Pasivo del Contrato X	150.000
Activo del Contrato X	50.000
Ingreso Ordinario	150.000
Cuentas a cobrar contrato X	50.000
-----	-----
-----	-----
Costo de venta	60.000
Obras en curso contrato X	60.000
-----	-----

- Al momento del cobro del saldo 30/04/17:

-----	-----
Caja	50.000
Activo del Contrato X	50.000
-----	-----

Caso 9.2 Contrato cancelable

En este caso presentamos la misma situación que en el Caso 8.1, con la única diferencia que el contrato es cancelable.

Los asientos que se verían afectados en este ejemplo serían:

- 01/01/17, este asiento no se realizaría
- 31/01/17, referido al cobro de la contraprestación, el cual en vez de acreditar “Cuentas a cobrar contrato X”, se acreditaría el “Pasivo por contrato X”.
- 31/03/17, los asientos a realizar serían:

-----	-----
Pasivo por Contrato X	100.000
Activo del Contrato X	50.000
Ingreso Ordinario	150.000
-----	-----
-----	-----
Costo de venta	60.000
Obras en curso contrato X	60.000
-----	-----

5. Conclusiones e inquietudes

En primera instancia concluimos que la NIIF 15 además de crear un modelo único de reconocimiento de ingresos, aporta un marco más sólido y principios más claros y detallados para determinar el tratamiento de operaciones variadas, frente a las normas existentes que establecen lineamientos muy generales. Ejemplos de estos principios más claros y detallados son:

- Condiciones para la contabilización de un contrato.
- Condiciones para determinar si una modificación al contrato implica un nuevo contrato o una modificación del mismo.
- Criterios para ajustar el grado de avance en el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo en el método de los recursos, teniendo en cuenta aquellos costos que distorsionen el progreso a los efectos del cumplimiento de la obligación de desempeño.
- Mecanismos de determinación de la cuota parte correspondiente a cada obligación de desempeño, en el caso de que existan más de una en un contrato.

Asimismo, exige un mayor reconocimiento y revelación de la información. Un claro ejemplo es el reconocimiento del contrato no cancelable desde la firma del mismo, lo cual en la actualidad ese tipo de contratos de ejecución no se reflejaban en los estados financieros hasta su concreción.

Una tercera conclusión es que la mayoría de las empresas no verán afectados sus reconocimientos de ingresos ordinarios a raíz de la aplicación de la misma, sino que, a nuestro entender, las que sí podrían verse impactadas, serán aquellas que:

- Enajenan conjuntamente dos o más bienes o servicios, como puede ser el caso de las empresas de telefonía móvil, de software, entre otras. Claramente estas empresas deberán distribuir sus ingresos de actividades ordinarias para cada una de sus obligaciones de desempeño satisfechas en función de su precio de venta independiente de cada una, estableciendo así un nuevo marco más objetivo y más razonable. Entendemos que esto mejora notoriamente la información en los estados financieros, dado que no vamos a encontrar, como pasa en la actualidad, bienes transferidos a precio cero, con un servicio posterior, donde se encubría el precio del primero.
- Determinadas entidades que antes reconocían el ingreso con la entrega del bien y ahora de acuerdo a los nuevos lineamientos de la NIIF 15 podrán reconocerlo a lo largo del tiempo.

De la exposición del presente trabajo resulta más que claro que la nueva norma obliga a estudiar con mayor detenimiento los contratos con los clientes que sus normas predecesoras dado que es imprescindible desde el inicio para determinar si se debe reconocer el mismo en los estados financieros, identificar la o las distintas obligaciones de desempeño, hasta para poder identificar si el mismo se cumple a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

Entendemos que al no existir cambios en los principios contables en los que se basa la norma – Marco Conceptual-, no debería haber entonces diferencias sustanciales, sino que la nueva normativa aplica el mismo criterio para todos los tipos de ingresos ordinarios, analizando con más detalle las operaciones complejas, como ser los ingresos variables. En forma secundaria, también trataría para los ingresos no ordinarios, ya que no tener una

norma propia, debería aplicar el párrafo 10 de la NIC 8 para el correspondiente reconocimiento.

Por último, y sin perder el foco de que estamos ante una norma contable, no se puede desconocer, lo cual sería tapar el sol con un dedo, cómo impactará esta norma en la liquidación de impuestos de las entidades y en el costo de cumplimiento del contribuyente.

Dentro de las preguntas que a los miembros del equipo de investigación nos quedaron planteadas, encontramos:

- ¿Es tan compleja su aplicación como para haber pospuesto su entrada en vigencia tres veces?
- ¿Por qué crear el PVI y no tomar el valor neto de realización a los efectos de distribuir el precio de venta independiente?
- ¿Se puede afirmar que el PVI es similar al valor razonable en algunos de los niveles de jerarquía previstos en la NIIF 13?
- ¿Comenzará a incorporarse el PVI en otras NIIF en el futuro?
- ¿Cuánto demorarán en aplicar estos nuevos criterios en la NIIF PYMES?

Bibliografía

- Marco Conceptual para Información Financiera
- Norma Internacional de Contabilidad N°11 – Contratos de Construcción
- Norma Internacional de Contabilidad N°18 – Ingresos de Actividades Ordinarias
- Interpretación desarrollada por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera 13 – Programas de Fidelización de Clientes
- Interpretación desarrollada por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera 15 – Acuerdos para la Construcción de Inmuebles
- Interpretación desarrollada por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera 18 – Transferencia de Activos procedentes de Clientes
- Interpretación desarrollada por el Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Contabilidad 31 – Ingresos – Permutas de Servicios de Publicidad
- Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades
- Norma Internacional de Información Financiera 15 – Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes