

NIIF 15 – Metodología de aplicación contable y aspectos relevantes para la implementación

Asociación Fiscal Internacional (IFA)

Juan Paredes

Septiembre 2017

■ ■ ■
The better the question. The better the answer.
The better the world works.

NIIF 15 – Ingresos

1

¿Cuándo se emitió?

Finales de mayo de 2014

2

¿Desde cuándo es efectiva?

01 de enero de 2018

3

¿Es permitida la adopción anticipada?

Sí

4

¿Qué normas deroga?

- § NIC 11 - Contratos de construcción
- § NIC 18 - Ingresos de actividades ordinarias
- § CINIIF 13 - Programas de fidelización de clientes
- § CINIIF 15 - Acuerdos para la construcción de inmuebles
- § CINIIF 18 - Transferencias de activos procedentes de clientes
- § SIC 31 - Ingresos-Permutas de servicios de publicidad

NIIF 15 – Ingresos

¿Cuál es el problema contable/tributario?

Veamos un ejemplo

- ∅ El 1 de julio de 2016, una compañía de telecomunicaciones firma con un cliente un contrato de tarifa plana por USD50 al mes durante 20 meses y, además, un pago inicial de USD20 por la entrega de un celular de última generación.
- ∅ El precio de venta independiente del celular son USD500 y no hay posibilidad de devolución. Su costo son USD300.
- ∅ El contrato tiene dos obligaciones de desempeño, el celular, cuya propiedad se transfiere en el momento de la firma del contrato, y el servicio de comunicación que se prestará durante 20 meses.

¿Cuál es el reconocimiento de los ingresos según NIC 18 y según NIIF 15?

NIIF 15 – Ingresos

Tratamiento contable según NIC 18

- ∅ En los acuerdos que incluyan más de un elemento, se debe analizar si los componentes deben ser separados en unidades independientes.
- ∅ Debido a las regulaciones existentes en el Perú para este tipo de contratos; es decir, en el que el celular debe estar desbloqueado y existe portabilidad numérica, se considera el celular y la prestación del servicio como unidades contables independientes.
- ∅ Asimismo, considerando que, el cliente paga el celular y no tiene más obligación de pago a la compañía mientras no reciba el servicio posterior; se considera el servicio como contingente y, por lo tanto, deberá reconocerse el ingreso por la prestación del servicio durante la vida del contrato y el celular a la firma del contrato por el importe recibido (USD20).

NIIF 15 – Ingresos

Tratamiento contable según NIC 18

	Ingresos totales	Ingresos por el celular	Ingresos por el servicio mensual
Celular	20	20	--
Servicio	1,000 ⁽¹⁾	--	50
Total	1,020	20	50

(1) USD50 x 20 meses (por la duración de la prestación del servicio) = USD1,000

NIIF 15 – Ingresos

Tratamiento contable según NIC 18

Asientos contables en el momento de la firma del contrato

20	Caja	a	Ingresos por ventas	20
----	------	---	---------------------	----

300	Costos de ventas	a	Existencias	300
-----	------------------	---	-------------	-----

Asiento contable en el primer mes de servicio

50	Caja	a	Ingresos por ventas	50
----	------	---	---------------------	----

NIIF 15 – Ingresos

Tratamiento contable según NIIF 15

- ▶ Determinar las obligaciones de desempeño: 2 (el celular y la prestación del servicio)
- ▶ Asignar el precio a cada una de las obligaciones de desempeño (a través de los precios de venta independientes): celular USD500 y el servicio USD1,000. La asignación sería:
 - ∅ Celular: $(\text{USD}500 / \text{USD}1,500) \times \text{USD}1,020 = \text{USD}340$ ⁽²⁾
 - ∅ Servicio de comunicación: $(\text{USD}1,000 / \text{USD}1,500) \times \text{USD}1,020 = \text{USD}680$

	Precios de venta independientes (PVI)	%	Ingresos totales	Ingresos por el celular	Ingresos por el servicio mensual
Celular	500	33.33% ⁽¹⁾	340 ⁽²⁾	340	--
Servicio	1,000	66.67%	680	--	34
Total	1,500		1,020	340	34 ⁽³⁾

⁽¹⁾ USD500 (PVI celular) / USD1,500 (PVI celular + PVI servicio)

⁽³⁾ USD680 (total venta del servicio) / 20 meses

NIIF 15 – Ingresos

Tratamiento contable según NIIF 15

Asientos contables en el momento de la firma del contrato

20	Caja	a	Ingresos por ventas	340
320	Cuentas por cobrar			

300	Costos de ventas	a	Existencias	300
-----	------------------	---	-------------	-----

Asiento contable en el primer mes de servicio

50	Caja	a	Ingresos por ventas	34
			Cuentas por cobrar	16

Bajo el enfoque de la NIIF 15, los ingresos reconocidos en el momento de la firma contractual son mayores que en la NIC 18. Sin embargo, los ingresos totales registrados por la transacción coincidirán en las dos normas.

NIIF 15 – Ingresos

Modelo de 5 pasos

Reconocimiento del ingreso cuando la entidad satisface una obligación de desempeño

Determinación del precio de la transacción

Paso 5

Paso 3

Paso 4

Asignación del precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño del contrato

Paso 2

Identificación de las obligaciones de desempeño incluidas en el contrato

Paso 1

Identificación del (los) contrato(s) con el cliente

Principio fundamental

Reconocer los ingresos de actividades ordinarias de forma que representen la transferencia de bienes o servicios comprometidos con los clientes a cambio de un importe que refleje la contraprestación a la que la entidad tiene derecho a cambio de dichos bienes o servicios



NIIF 15 – Ingresos

Paso 1

Identificar el contrato (o contratos) con el cliente

- El modelo se aplica a cada contrato celebrado con un cliente.
- El contrato puede ser escrito, verbal o implícito conforme a prácticas habituales de negocios, pero debe ser exigible y tener sustancia comercial.
- Antes de que el modelo sea aplicado a un contrato, la entidad debe concluir si es PROBABLE que cobrará la contraprestación a la que tiene derecho en virtud del mismo.



Caso:

- El cliente no tiene la intención o capacidad de cumplir con la obligación contractual.



Respuesta:

- No hay contrato ya que no es probable que la entidad vaya a cobrar la contraprestación a la que tiene derecho. Por ello, el ingreso y la cuenta por cobrar NO se reconocen hasta que se materialice el cobro en efectivo.

NIIF 15 – Ingresos

Paso 1

Identificar el contrato (o contratos) con el cliente

- **Modificación de contratos**



NIIF 15 – Ingresos

Ejemplo – contrato separado y creación de un nuevo contrato

- ▶ Se vende 1 máquina fotocopidora por US\$10,000 y 50 cartuchos de tinta a US\$100 cada uno.
 - ▶ Después de haber entregado 40 cartuchos se acuerda entregar, bajo otro contrato, 50 cartuchos adicionales a US\$90 cada uno.
1. ¿Los US\$90 son el precio de mercado a la fecha? Si la respuesta es “Sí”, son **contratos separados** y se reconocerán los 10 cartuchos restantes del primer contrato a US\$100, y los 50 cartuchos del segundo contrato a US\$90.
 2. Si la respuesta es “No”, se procederá a la cancelación del contrato anterior y se **creará un nuevo contrato** y se reconocerá por cada unidad vendida un ingreso de US\$91.67, según los cálculos siguientes:
$$((10 \text{ cartuchos} \times \text{US}\$100) + (50 \text{ cartuchos} \times \text{US}\$90))/60 = \text{US}\$5,500/60 = \text{US}\$91.67$$

NIIF 15 – Ingresos

Paso 2

Identificación de las obligaciones de desempeño incluidas en el contrato

Obligaciones de desempeño



Una obligación de desempeño es:

- Un bien o servicio (un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o
- Una serie de bienes o servicios distintos que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente

Determinar obligaciones de desempeño



Se debe considerar lo siguiente:

- Términos y condiciones contractuales
- Prácticas habituales del negocio

Incentivos de marketing



Compromisos generados por estrategias de marketing pueden ser obligaciones de desempeño adicionales, como por ejemplo:

- Vales de descuento
- Mantenimiento gratuito
- Puntos de lealtad (hoteles), etc.

Consideraciones

No todos los compromisos de un contrato califican como obligaciones de desempeño separadas (principal problemática en contratos multiservicios)



NIIF 15 – Ingresos

Paso 3

Determinación del precio de la transacción

- La Compañía deberá considerar los efectos de los siguientes aspectos para determinar el precio de la transacción:

01

Contraprestación variable



Ejemplo:

- Descuentos
- Incentivos
- Penalidades
- Reducciones de precio
- Devoluciones
- Reembolsos
- Primas de desempeño

02

Componente de financiación




Ejemplo:

- Existe un componente significativo de financiación generalmente cuando el cobro se aplaza más de 12 meses

03

Contraprestación por pagos a realizar al cliente




Ejemplo:

- Pagos por posicionamiento de productos en una mejor ubicación

04

Contraprestación distintas al efectivo



Ejemplo:

- Pagos basados en acciones
- Permuta de bienes



Consideraciones

El precio de transacción solo puede incluir una contraprestación variable si es **ALTAMENTE PROBABLE** que no ocurra una variación significativa del ingreso

NIIF 15 – Ingresos

Paso 3

Determinación del precio de la transacción

- Para estimar el importe de la contraprestación variable se utilizará alguno de los siguientes métodos:

Valor esperado



Es la media ponderada cuando existen más de dos escenarios

Importe más probable



Cuando existen sólo dos escenarios posibles

Es usual utilizar información histórica para calcular la probabilidad asociada a cada escenario posible



NIIF 15 – Ingresos

Ejemplo – Contraprestación variable

- ▶ La compañía M firma un contrato con la compañía B para construir una instalación tecnológica en los terrenos de la compañía B
- ▶ El precio del contrato son US\$25,000,000 más o menos un importe variable (en términos de bono o penalización dependiendo de la fecha de terminación de la obra):

Fecha de terminación	Importes a cobrar (pagar) en US\$	Probabilidad
Entre 20 días y 16 días antes de la fecha fijada	75,000	10%
Entre 15 días y 11 días antes de la fecha fijada	50,000	25%
Entre 10 días y 6 días antes de la fecha fijada	25,000	35%
Entre 5 días antes y 5 días después de la fecha fijada	-	15%
Entre 6 días y 10 días después de la fecha fijada	(25,000)	10%
Entre 11 días y 15 días después de la fecha fijada	(50,000)	5%

- ▶ Además, la compañía M recibirá US\$200,000 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%.

NIIF 15 – Ingresos

Ejemplo – Contraprestación variable (cont.)

- ▶ Utilizando el método del valor esperado.

- ▶ Estimado del ingreso:

Entre 20 días y 16 días antes de la fecha fijada: 75,000 X 10%	7,500
Entre 15 días y 11 días antes de la fecha fijada: 50,000 X 25%	12,500
Entre 10 días y 6 días antes de la fecha fijada: 25,000 X 35%	8,750
Entre 6 días y 10 días después de la fecha fijada: (25,000) X 10%	(2,500)
Entre 11 días y 15 días después de la fecha fijada: (50,000) X 5%	(25,00)
TOTAL	23,750

- ▶ El importe estimado como precio de transacción sería:

Precio en contrato	25,000,000
Variable por días	23,750
Variable por inspección del Ministerio	0 (*)
TOTAL	25,023,750

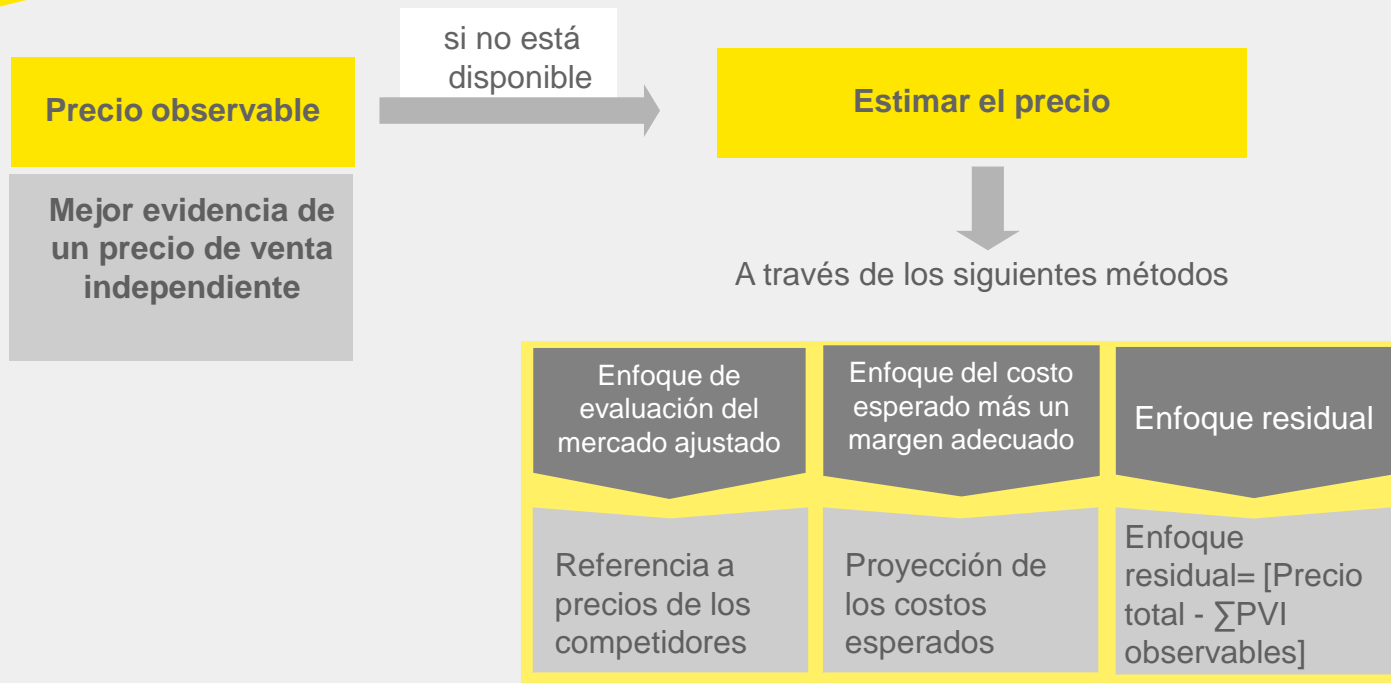
(*) La probabilidad es 50% (que no es elevada para ser considerada suficientemente predictiva) y que en el caso de no obtenerse la reversión sería significativa.

NIIF 15 – Ingresos

Paso 4

Asignación del precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño del contrato

- Se debe utilizar los precios de venta independientes (PVI)



NIIF 15 – Ingresos

Ejemplo – precios de venta independientes (PVI)

1. La Compañía ha estipulado un contrato con un cliente del sector de telecomunicaciones en el cual se ha comprometido con: a) venta de una maquinaria, b) la instalación de la maquinaria y c) el servicio de mantenimiento de la maquinaria.
2. El contrato estipula un precio de US\$100,000 por la adquisición de todo el paquete.
3. Además, entrega un vale de descuento del 40% para la adquisición de sus productos dentro de los 30 días de haber adquirido la maquinaria. Este vale solo puede ser canjeado por una compra futura y el precio no puede superar los US\$30,000. En base a la experiencia histórica, el precio promedio de compras con vales de descuento es de US\$25,000, y la Compañía tiene la estadística de que el 80% de los vales de descuento serán canjeados.
4. La instalación requiere de un periodo de 10 días, y es necesaria porque modifica y personaliza la maquinaria. El cliente ha decidido comprar la instalación, pero podría haberlo contratado a otro proveedor.
5. El servicio de mantenimiento es continuo.
6. El único producto por el cual se cuenta con un precio de mercado observable es la maquinaria, cuyo precio habitual es de US\$75,000.

¿Cómo se determinan los precios de venta independientes para cada una de las obligaciones de desempeño?

NIIF 15 – Ingresos

Ejemplo – precios de venta independientes (PVI)

Determinación del PVI de la máquina:

Precio directamente observable en el mercado: US\$75,000

Determinación del PVI de la instalación:

No hay precio de mercado y para determinarlo se utiliza el enfoque del costo esperado más un margen: US\$12,000 (costo esperado) + US\$2,000 (margen) = US\$14,000

Determinación del PVI del mantenimiento

Se utiliza el enfoque de evaluación del mercado ajustado. La Entidad ha observado que la competencia ofrece el servicio de mantenimiento a un precio que oscila entre un rango de US\$18,000 y US\$25,000. La Entidad estima incurrir en costos de US\$17,000 y un margen de US\$3,000, por lo que el precio total de US\$20,000 está dentro del rango de mercado.

Determinación del PVI del vale de descuento

El precio de venta independiente se obtiene de la siguiente manera: US\$25,000 (precio medio histórico de cada compra) x 40% (porcentaje de descuento) x 80% (porcentaje de vales entregados que serán utilizados por los clientes) = US\$8,000

NIIF 15 – Ingresos

Ejemplo – precios de venta independientes (PVI)

Obligaciones de desempeño	PVI	Peso %	Asignación descuento
Maquinaria + instalación	US\$89,000 (US\$75,000 +US\$14,000)	76.07%	US\$76,070
Mantenimiento	US\$20,000	17.09%	US\$17,090
Vale de descuento	US\$8,000	6.84%	US\$6,840
Total	US\$117,000	100%	US\$100,000
Descuento	(US\$17,000)		

NIIF 15 – Ingresos

Paso 5

Reconocimiento del ingreso cuando la entidad satisface una obligación de desempeño

Transferencia



Los ingresos se reconocen cuando se satisface una obligación de desempeño a través de la transferencia del CONTROL

Obligaciones de desempeño



Las obligaciones de desempeño se satisfacen:

- a lo largo del tiempo; o
- en un momento determinado

Se transfiere el control de un bien o servicio durante un periodo de tiempo cuando se cumple uno de los tres criterios siguientes:

Se crea o mejora un activo que el cliente controla en su proceso

Ejemplo:

- Desarrollo de sistemas informáticos en las oficinas del cliente
- Obras de construcción



No se crea un activo con un uso alternativo y se tiene el derecho legal al pago por el trabajo realizado

Ejemplo:

- Servicios legales
- Servicios que se brindan por horas



Se recibe y consume simultáneamente los beneficios del trabajo realizado por la entidad mientras se realiza el trabajo

Ejemplo:

- Servicio de limpieza
- Servicio de mantenimiento



NIIF 15 – Ingresos

Costos del contrato

Costos incrementales de obtener un contrato

Se tienen que capitalizar los costos incrementales de obtener un contrato, que son aquellos en los que no se habría incurrido si el contrato no se hubiese obtenido, siempre que se espere recuperarlos

- ▶ Ej. Comisiones de venta
- ▶ Si el contrato dura menos de un año, se pueden contabilizar directamente como un gasto

Costos de cumplir un contrato

Se admite la capitalización de los costos de cumplir un contrato que no están dentro del alcance de otra Norma si:

- ▶ Están directamente relacionados con un contrato o con un contrato esperado
- ▶ Generan o mejoran recursos que la empresa usará para satisfacer obligaciones de desempeño futuras
- ▶ Se espera recuperarlos

Ej. Costos de diseño, migración y comprobación del centro de información para establecer una plataforma tecnológica

NIIF 15 – Ingresos

Divulgaciones



Objetivo

Permitir a los usuarios entender la naturaleza, importe, momento e incertidumbre de los ingresos y flujos de efectivo que surgen de contratos con clientes.

Revelaciones

Información cualitativa y cuantitativa acerca de:

- Contratos con clientes
- Juicios significativos y cambios en juicios realizados cuando se aplica la norma a esos contratos
- Activos reconocidos relacionados los costos para obtener o cumplir con un contrato

Otras fuentes de nuevas revelaciones:

- Utilización de expedientes prácticos
- Revelaciones de la transición

NIIF 15 – Ingresos

Aspectos a considerar

1

Los impactos contables serán muy diferentes dependiendo de la industria

2

Se requiere de juicios y estimaciones por parte de la Gerencia


3

Patrones diferentes de reconocimiento

4

No se trata solo de un cambio de normativa contable

5

Gestión tributaria - La SUNAT debería regular el reconocimiento de los ingresos tributarios, o aceptar los estimados contables de la entidad
¿Si/No? 

6

Cambios en la “geografía” y márgenes

7

Se debe realizar una evaluación anticipada de sus efectos para identificar los impactos en los ingresos

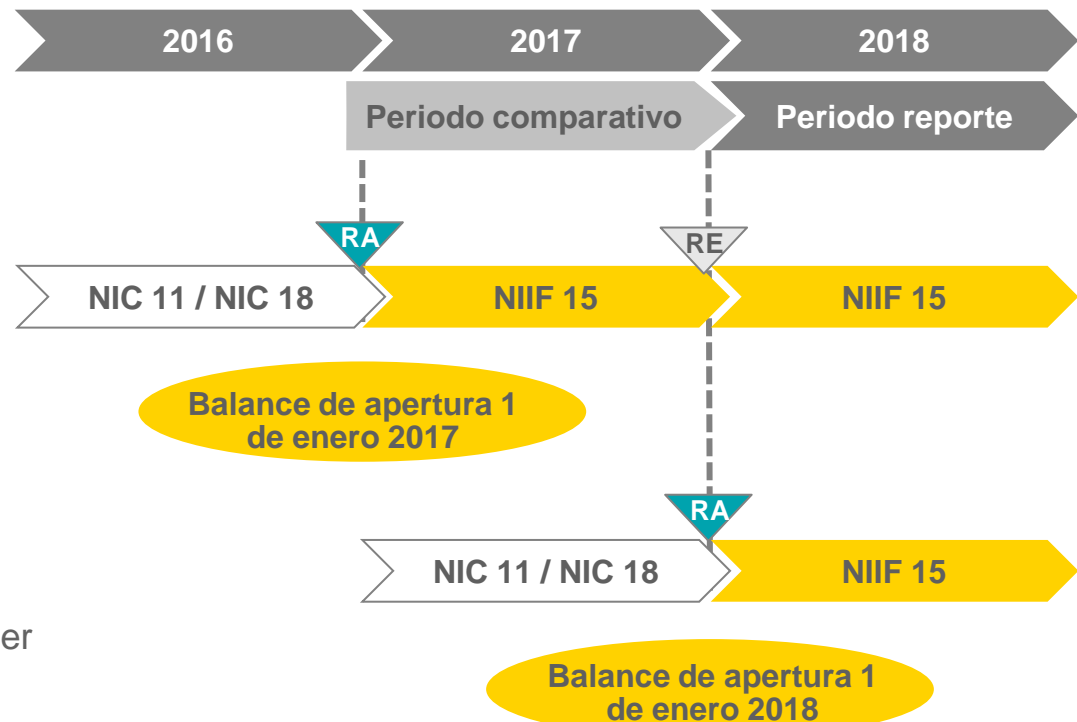
NIIF 15 – Ingresos

Aplicación inicial: reglas de transición

La preparación anticipada será la clave para una implementación exitosa de la nueva norma.

Escenario A

Retrospectiva en su totalidad, se remite la información comparativa.



Escenario B

Retrospectiva parcialmente, se aplica la norma solo a partir de la fecha de la aplicación a los contratos en vigor al inicio del primer ejercicio de aplicación (1 de enero 2018), sin rehacer la información comparativa.