



**MANUAL SOBRE LA NIIF 15 INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS
PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES**

Katherin Gissel Lara Narváez

Maria Camila Llanos Jaramillo

Director de proyecto

Luis Bernardo Tello Rodríguez

Universidad ICESI

Facultad de Ciencias Administrativas y Económicas

Escuela de Economía y Finanzas

Contaduría Pública y Finanzas Internacionales

Administración de Empresas

Santiago de Cali

2020

AGRADECIMIENTOS

En primera instancia agradecemos a Dios y al esfuerzo y amor incondicional de nuestras familias. Gracias a nuestra Universidad y a sus formadores, personas de gran sabiduría que se esfuerzan cada día por ayudarnos a llegar al punto en el que nos encontramos hoy. En particular, agradecemos a nuestro tutor Luis Bernardo Tello, nuestro maestro desde los inicios de la carrera y quien fue un gran apoyo para la realización de este proyecto de grado.

CONTENIDO

RESUMEN.....	5
ABSTRACT.....	6
INTRODUCCIÓN.....	7
JUSTIFICACIÓN.....	8
OBJETIVO GENERAL.....	8
OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	8
MARCO TEÓRICO.....	9
CAPÍTULO 1: INTRODUCCIÓN A LA NIIF 15.....	14
1.1. Cambio de la NIC 18 a la NIIF 15.....	15
CAPÍTULO 2: IDENTIFICACIÓN DEL CONTRATO.....	17
CAPÍTULO 3: IDENTIFICACIÓN DE LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO.....	24
CAPÍTULO 4: DETERMINACIÓN DEL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN.....	28
CAPÍTULO 5: ASIGNAR EL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN A CADA OBLIGACIÓN DE DESEMPEÑO.....	32
CAPÍTULO 6: RECONOCER INGRESOS CUANDO CADA OBLIGACIÓN DE DESEMPEÑO SE CUMPLA.....	36
CAPÍTULO 7: IDENTIFICACIÓN DE LA MANERA EN QUE GRANDES EMPRESAS QUE OPERAN EN COLOMBIA HAN IMPLEMENTADO LA NIIF 15.....	38
7.1 Cemex.....	39
7.2 Avianca Holdings S.A.....	41
7.3 Construcciones el Cóndor S.A.....	42
7.4 Recomendaciones.....	43
CONCLUSIONES.....	44
BIBLIOGRAFÍA.....	46

LISTA DE TABLAS Y FIGURAS

Tabla 1 Asientos contables. (Fuente: VIII Jornada FAIF).	11
Tabla 2 Asientos contables. (Fuente: VIII Jornada FIAF).	11
Tabla 3 Asientos contables (Fuente: Elaboración propia).	20
Tabla 4 Asientos contables (Fuente: Elaboración propia).	20
Tabla 5 Registros del ejemplo. (Fuente: Elaboración propia).	22
Tabla 6 Asientos contables (Fuente: Elaboración propia).	22
Tabla 7 Valor de obligación (Fuente: Elaboración propia).	25
Tabla 8 Valor de obligación (Fuente: Elaboración propia).	25
Tabla 9 Valor de obligación (Fuente: Elaboración propia).	26
Tabla 10 Asientos contables. (Fuente: Ejemplos Ilustrativos NIIF 15 emitido por el IASB).	32
Tabla 11 Asientos contables. (Fuente: Ejemplos Ilustrativos NIIF 15 emitido por el IASB).	32
Tabla 12 Asientos contables. (Fuente: Ejemplos Ilustrativos NIIF 15 emitido por el IASB).	32
Tabla 13 Relación producto precio (Fuente: Elaboración Propia).	34
Tabla 14 Relación producto precio (Fuente: Elaboración Propia).	35
Tabla 15 Agrupación de actividades de desempeño (Fuente: Elaboración Propia).	37
Tabla 16 Relación obligación, precio y tiempo (Fuente: Elaboración Propia).	37
Tabla 17 Asientos contables. (Fuente: Elaboración Propia).	37
Tabla 18 Asientos contables. (Fuente: Elaboración Propia).	38
Ilustración 1 Esquema pasos NIIF 15. (Fuente: Elaboración Propia).	15
Ilustración 2 Pasos utilizados por Cemex para implementar NIIF 15. (Fuente: Elaboración propia).	40
Ilustración 3 Pasos utilizados por Avianca Holdings para implementar NIIF 15. (Fuente: Elaboración propia).	42
Ilustración 4 Puntos clave para Constructores el Cóndor al implementar la NIIF 15. (Fuente: Elaboración propia).	43

RESUMEN

A partir del año 2018 empezó a regir en Colombia la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, reemplazando la NIC 11 Contratos de construcción, NIC 18 Ingresos de actividades ordinarias, la CINIIF 13 Programa de fidelización de clientes, la CINIIF 15 Acuerdos para la construcción de inmuebles, la CINIIF 18 Transferencia de activos procedentes de clientes y a la SIC 31 Ingresos - Permuta de servicios de publicidad.

Debido a la adopción de esta nueva norma en el país, es importante conocer la manera en la que esta afectará los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes. Por lo cual, el presente manual sirve de guía para la conceptualización, manejo e impacto de esta NIIF. En la primera parte se realizará la explicación de algunos conceptos importantes y los cinco pasos claves que permiten una visión general del nuevo modelo, posteriormente se identificará la manera en que grandes empresas que operan en Colombia han implementado la norma y finalmente se realizarán unas conclusiones.

Palabras claves

NIIF 15, Normas Internacionales de Información Financiera, manual, IASB.

ABSTRACT

From 2018 onwards, IFRS 15 Revenue from Ordinary Activities Coming from Contracts with Customers replacing IAS 11 construction contracts, IAS 18 Revenue from ordinary activities, IFRIC 13 Customer Loyalty Program, IFRIC 15 Agreements for the construction of real estate, IFRIC 18 Transfer of active assets of clients and SIC 31 Revenue - Exchange of advertising services.

Due to the adoption of this new norm in the country, it is important to know the way in which it affects the ordinary income affected by contracts with clients of the entities. Therefore, this manual serves as a guide for the conceptualization, management and impact of this IFRS. In the first part, the explanation of some important concepts and the five key steps that will allow an overview of the new model will be executed, then, the way in which big companies operating in Colombia have implemented the standard will be identified, and finally conclusions will be made.

Keywords

IFRS 15, International Financial Reporting Standards, Handbook.

INTRODUCCIÓN

La presente investigación busca aclarar el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes bajo la NIIF 15, además de facilitar el aprendizaje mediante la identificación los nuevos lineamientos y principios contables que pueden provocar un retraso y una aceleración en el reconocimiento de los ingresos, dependiendo del impactos en términos de desempeño y la satisfacción de las mismas, apoyándonos con teoría y ejemplos ilustrativos.

En la actualidad las empresas son más dinámicas que hace 20 años, haciendo que las normas que regulaban el tratamiento contable de los ingresos sean menos convenientes conforme pasa el tiempo en temas de reconocimiento, medición y en revelaciones; por ello *International Accounting Standards Board* (IASB) tomo la decisión de emitir la NIIF 15, para eliminar las incongruencias y debilidades que se presentaban en normas anteriores generando así un marco más sólido, que permitiera mejorar la comparabilidad entre periodos, empresas y sectores, logrando una información más útil para la toma de decisiones financieras, contables y administrativas de los usuarios de la información financiera.

Es de considerar que las Normas Internacionales de Información Financiera abarcan amplios y complejos temas lo cual indica que el nivel de impacto debido a los cambios de las normas varíen en cada sector, por ello el presente trabajo trata temas generales de la norma internacional NIIF 15 con el fin de incrementar y adquirir nuevos conocimientos, además los resultados de la investigación pueden ser utilizados tanto en la práctica (como entidades que aplican obligatoria o voluntariamente las NIIF), y por otro lado con fines educativos.

JUSTIFICACIÓN

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) creadas por la *International Accounting Standards Board* (IASB), tienen como propósito general lograr una uniformidad en la aplicación de las normas contables alrededor del mundo, para facilitar la globalización y las relaciones entre diferentes entidades. Para el caso colombiano, éstas empezaron a regir e implementarse a partir del año 2009 con la ley 1314 de 2009.

La NIIF 15 “Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes” entró en vigencia definitiva en Colombia en el 2018, y esto generó cambios significativos en la forma en que se reconocen y miden los ingresos derivados de un contrato en las empresas. Lo anterior ha llevado a que se experimente incertidumbre y un manejo inadecuado a la hora de implementar esta norma, puesto que aún no existe una claridad y una uniformidad de criterios. Es a partir de esta situación, que se ve la necesidad de crear un manual, en el cual se explique de manera sencilla y práctica la forma de abordar e implementar dicha norma. Además, para mayor claridad, se analizará grandes empresas y la forma en que estas la han abordado, para una completa comprensión.

OBJETIVO GENERAL

Crear un manual donde se explique de manera sencilla y práctica la forma de abordar e implementar la NIIF 15: “Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes”.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Identificar y desarrollar los 5 pasos claves que trabaja esta norma de manera teórica.
- Aplicar de manera práctica la norma, para una mayor comprensión.

- Identificar la manera en que grandes empresas que operan en Colombia, han implementado la NIIF 15: “Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes”.

MARCO TEÓRICO

Antes de la expedición de la NIIF 15, lo relacionado con los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, era un tema que se manejaba desde muchas perspectivas, y bajo un gran número de normas, lo que conllevaba a diferentes interpretaciones y errores. Debido a lo anterior, surge la necesidad de crear una nueva norma unificadora, naciendo así la NIIF 15. Esta norma promueve un manejo más razonable y adecuado de los ingresos, centralizando la manera en que este aspecto se maneja dentro de las empresas, lo que facilita el reconocimiento, medición y revelación de los ingresos. La NIIF 15 es una norma extensa, y con conceptos que difieren en su estructura y aplicación de la manera en que anteriormente se reconocían los ingresos.

El presente manual busca explicar de forma sencilla esta norma para la fácil comprensión por parte de los usuarios. Los textos que se utilizarán son: la Norma Internacional de Información Financiera, NIIF 15: “Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes”, publicado por el IASB en el año 2014 y adoptada en Colombia en el año 2018. También se retoman el conjunto de normas internacionales que se trataron anteriormente, para realizar un contraste y comparación entre los diferentes conceptos, artículos tomados de diferentes bases de datos que hablan del tema y el Marco Conceptual que brinda la definición y los conceptos claves.

Para la adecuada comprensión de la norma, es fundamental empezar definiendo conceptos importantes, los cuales permiten sustentar el desarrollo de este estudio, tales como: ingresos,

cliente, contrato, activo del contrato, pasivo del contrato, ingresos por actividades ordinarias, obligaciones de desempeño, y cifra de negocios, los cuales se explicarán a continuación:

Ingresos: el Marco Conceptual define el ingreso en el párrafo 4.68 como *“incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio.”* (International Accounting Standards Board, 2018). Para ejemplificar, los ingresos surgen de situaciones como la venta de productos o la prestación de servicios.

Cliente: la NIIF 15 en el párrafo 6 define cliente como *“Un cliente es 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”* (IASB, 2014) además deja claro que si la empresa y la contraparte comparten riesgos y beneficios (acuerdo de colaboración) se entenderá que no se cumple la definición de cliente.

Contrato: En el Apéndice A de la NIIF 15 se define contrato como *“acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles”* (IASB, 2014). En esta norma los contratos tienen una connotación especial, en donde se les da la calidad de activos y pasivos que se van contabilizando de acuerdo al cumplimiento de las obligaciones de desempeño de quien vende un bien o servicio, de esta manera, se definen activos del contrato y pasivos del contrato como:

-Activos del contrato: *“El derecho de una entidad a una contraprestación a cambio de bienes o servicios que la entidad ha transferido a un cliente cuando ese derecho está condicionado por algo distinto al paso del tiempo (por ejemplo, el desempeño futuro de la entidad)”* (IASB, 2014)

-Pasivos del contrato: “La obligación de una entidad de transferir bienes o servicios a un cliente por los que la entidad ha recibido una contraprestación (o se ha vuelto exigible) del cliente” (IASB, 2014).

A continuación, se presentan dos casos, para ejemplificar los conceptos explicados anteriormente:

En el año 2018 la empresa A firma un contrato en donde se compromete a prestar un servicio por el que cobrará \$5'000.000. Dicho precio es exigible a la finalización del contrato.

Al cierre del año, la empresa estima que, de acuerdo a los criterios de la NIIF 15, se deben reconocer ingresos por el 60% de la contraprestación. (Villanueva, 2017)¹

El contrato se termina en abril del año 2019 y se factura

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
31/12/2018	Activo del contrato Ingresos	\$ 3.000.000	\$ 3.000.000
01/04/2019	Activo del contrato Ingresos	\$ 2.000.000	\$ 2.000.000
01/04/2019	Cuentas por cobrar Activo del contrato	\$ 5.000.000	\$ 5.000.000

Tabla 1 Asientos contables. (Fuente: VIII Jornada FAIF).

En julio del año 2018, la empresa B firma un contrato en el cual se compromete a prestar un servicio por el que cobrará \$10.000.000. Este servicio se cobrará al inicio del contrato

Fecha	Cuentas	Debe	Haber
01/07/2018	Caja Pasivo por contrato	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000

Tabla 2 Asientos contables. (Fuente: VIII Jornada FIAF).

¹ El nombre de las cuentas de este ejercicio se identifican de esta manera para demostrar el concepto de activo corriente y pasivo corriente como lo explica la norma.

Ingresos por actividades ordinarias: en el apéndice A de la NIIF 15 se definen como *“Ingresos que surgen del curso de las actividades ordinarias de una entidad”* (IASB, 2014).

Una contraprestación recibida se puede clasificar como ingresos de actividades ordinarias solo cuando haya tenido lugar los siguientes sucesos:

(a) la entidad no tiene obligaciones pendientes de transferir bienes o servicios al cliente y toda, o sustancialmente toda, la contraprestación prometida por el cliente se ha recibido por la entidad y es no reembolsable; o

(b) se ha terminado el contrato y la contraprestación recibida del cliente es no reembolsable. (IASB, 2014)

Obligaciones de desempeño: *“Las obligaciones de desempeño, son aquellas que la entidad se compromete a realizar (obligaciones de hacer) en el contrato establecido con el cliente, las obligaciones de desempeño tienen que ver con lo entregables establecidos o pactados de forma contractual”* (Varón, 2014)

Dentro de la NIIF 15, en el párrafo 26 se dan ejemplos de algunas de las principales obligaciones de desempeño que se pueden presentar, las cuales son: *“Venta de bienes producidos por una entidad, reventa de bienes comprados por una entidad, construcción, fabricación o desarrollo de un activo por cuenta del cliente, concesiones de licencias, etc.”* (IASB, 2014)

Cifra de negocios: también se denomina volumen de negocios. Cuando se habla de la cifra de negocios de una empresa, se hace referencia a los ingresos que obtiene ese negocio, en el desarrollo de su actividad, ya sea esta la venta de productos o la prestación de algún servicio.

Por otra parte, José Morales Díaz en su texto “La última reforma de las NIIF y sus efectos en los estados financieros” menciona lo siguiente “*La NIIF 15 incluye un marco conceptual para establecer cuándo debe reconocerse un ingreso relacionado con un contrato con un cliente y por cuál importe. La nueva regulación es notablemente más extensa y detallada que la incluida en las normas anteriores y puede provocar cambios en el momento en el que la empresa reconoce los ingresos (ya sea retrasando o anticipando su reconocimiento)..*” (Díaz, 2018). Además, explica de forma detallada los 5 pasos planteados en la NIIF 15 que se estudiarán a profundidad más adelante, los cuales son: identificar el contrato con el cliente, identificar las obligaciones de desempeño en el contrato, determinar el precio de la transacción, asignar el precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño y finalmente, reconocer el ingreso a medida en que se satisfacen la obligación de desempeño.

Para la realización de este trabajo se tomará algunos de los ejemplos que plantea el artículo titulado “*Percepții privind impactul IFRS 15 - exemple ilustrative pas cu pas*” y *Ejemplos Ilustrativos NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* emitido por el IASB, A partir de estos documentos se realizará un análisis sobre la percepción del impacto de la nueva norma IFRS 15 con respecto a reconocimiento de ingresos, y se destacan varios ejemplos ilustrativos.

Finalmente, se considera que las publicaciones de la firma auditora Deloitte Touche Tohmatsu Limited respecto a la NIIF 15 son valiosas, dado al prestigio que tiene al ser considerada como una de las llamadas cuatro grandes empresas auditoras. En su documento “NIIF 15 Ingresos procedentes de contratos con clientes, el IASB emite la nueva norma de reconocimiento de ingresos ordinarios” en la página 2, menciona lo siguiente: “*el impacto de la NIIF 15 no va a quedar restringido por tanto a una mera cuestión contable y de presentación de la información financiera. La magnitud de los cambios puede ser grande en*

muchos casos. En este escenario, debe tenerse en cuenta que es necesario preparar al mercado y formar e informar a los analistas acerca del impacto de la nueva Norma, y que habrá que considerar otros impactos en sentidos más amplio, como por ejemplo, cambios en los indicadores clave de rendimiento de la compañía y de otras métricas clave, impactos en los ²covenants de préstamos, impacto en planes de distribución de empleados tipo bonus y la probabilidad de que se cumplan, impacto en el pago de impuestos, etc.” (Delloite, 2014)

CAPÍTULO 1: INTRODUCCIÓN A LA NIIF 15

La NIIF 15 es una norma que nace gracias a un arduo trabajo conjunto del IASB (*International Accounting Standards Board*) y del FASB (*Financial Accounting Standards Board*), que se ve materializada en el año 2014, y que entra en vigencia en Colombia a partir del 1 de enero de 2018. Tiene como objetivo *“establecer los principios que aplicará una entidad para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de un contrato con un cliente”* (IASB, 2014). En otras palabras, esta norma nace con la finalidad de lograr una mejora en los requisitos para el reconocimiento y medición de los ingresos, así como establecer principios claros sobre cuándo y en qué cantidad deben ser reconocidos dichos ingresos considerando para esto los términos del contrato.

Esta norma se denomina *“Ingresos de actividades ordinarios procedente de contratos con clientes”*, se enfatiza en el *“procedente de contratos con clientes”* porque es de aplicación a un subconjunto de ingresos de actividades ordinarias, en este orden de ideas, esta norma no será de aplicación a ingresos generados por contratos de arrendamiento porque esto es tratado en la NIIF 16, tampoco lo referido a contratos de seguros dentro del alcance de la NIIF 4 y de

² *Los covenants son una serie de indicadores en los acuerdos de préstamo que determinan, en distintas magnitudes, cómo los prestatarios pueden funcionar y manejarse financieramente* (Portafolio, 2008).

la NIIF 17 que reemplaza a la NIIF 4 y entra en vigencia en el 1 de enero del año 2022 ,ni de instrumentos financieros y otros derechos u obligaciones contractuales dentro del alcance de la NIIF 9, NIIF 10, NIIF 11, NIC 27 Y NIC 28. Finalmente, esta norma no será de aplicación a intercambios no monetarios entre entidades en la misma línea de negocios hechos para facilitar ventas a clientes o clientes potenciales.

La NIIF 15 es una norma que tiene un enfoque de activos y pasivos sobre la base de la transferencia de control, lo que hace que se aleje del antiguo modelo empleado en la NIC 11 y NIC 18 de reconocimiento de ingresos basados en el proceso de ganancias. A partir de este nuevo enfoque, la norma presenta 5 pasos claves que se deben seguir para el adecuado reconocimiento y medición de los ingresos, los cuales se presentan a continuación:

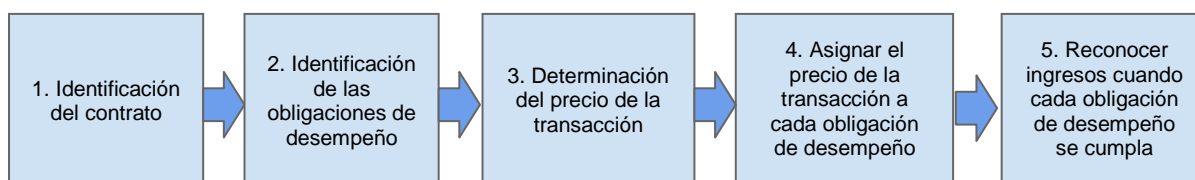


Ilustración 1 Esquema pasos NIIF 15. (Fuente: Elaboración Propia).

Los anteriores pasos se explicarán detalladamente de manera teórica y práctica en los próximos capítulos de este trabajo.

1.1. Cambio de la NIC 18 a la NIIF 15

La NIC 18 “Ingresos de actividades ordinarias” es una norma que nace hacia los años 90, en una época donde todavía no existían grandes empresas como Facebook o Google, que llegaron para revolucionar la manera de hacer negocios y volverlos más complejos. Hasta ese momento, los tratamientos contables en torno a los ingresos eran muy básicos, con revelaciones deficientes y poca información esclarecedora, lo que empezó a generar dificultades en el reconocimiento de ingresos de operaciones complejas como acuerdos múltiples de bienes o servicios, licencias, garantías, ventas con derecho a devolución etc.

Antes era muy sencillo comercializar, un vendedor de sillas, vendía una silla al contado, entregaba la silla y automáticamente recibía el dinero por ella, o daba un crédito y no había mayor complicación con ello. Pero en la actualidad ya no es tan sencillo, cada día el área de mercadeo y ventas trabajan arduamente en nuevas estrategias para aumentar las ventas de la compañía y superar a sus competidores. En ese orden de ideas, ahora nos encontramos con diferentes modalidades de hacer negocios. Por ejemplo, las grandes empresas que venden electrodomésticos, lanzan promociones en donde por la compra de una estufa te dan “gratis” una tostadora; y aunque parece que fuera “gratis” la realidad económica es que no existe nada “gratis”, de igual forma se debe pagar por ello.

Frente a este tipo de situaciones, la NIC 18 empezó a tener muchos vacíos y ha no brindar suficiente información. Las empresas se vieron en la necesidad de seguir lo mencionado en los párrafos 11 y 12 de la NIC 8, en los cuales se especifica que si la norma no indica que se debe hacer frente a una situación se tiene que buscar primero en otra NIIF, si no se encuentra una solución, se debe proceder al marco conceptual, o si no, recurrir a otras instituciones como el USGAAP, posterior a esto, si no se encuentra respuesta, buscar en otra literatura contable lo cual conlleva a tomar juicios profesionales.

Bajo la NIC 18 no existían tratamientos claros sobre la manera de llevar las operaciones del día a día en las compañías, lo cual generaba un constante uso del juicio profesional. Con la creación de la NIIF 15, se disminuye al máximo esa necesidad de usar el juicio profesional porque está ya se enfoca en brindar casos o guías para el reconocimiento de diversos tipos de ingresos de actividades ordinarias en una variedad de situaciones y operaciones en cada tipo de industria. Además, uno de los grandes cambios bajo la NIIF 15 es que se aplica un sólo método para el reconocimiento de ingresos, comprendido por cinco pasos, descritos anteriormente.

Otro ejemplo que ayuda a comprender estos cambios en la forma de hacer negocios y que demuestra la necesidad de crear una norma más completa, es el caso de las comercializadoras de vehículos; estas empresas sacan campañas que consisten en que, si se paga de contado el 50% de un carro, el otro 50% se puede pagar dentro de un año y “sin intereses”. Pero la realidad, es que económicamente debido a la devaluación del dinero en el tiempo es imposible que pase un año “sin intereses”, realmente dichos intereses son intereses implícitos y sí tiene un peso en el valor del vehículo. Por este tipo de situaciones, nace la NIIF 15, pues con esta se pretende conocer el costo real de las operaciones, dado que anteriormente este tipo de promociones o descuentos eran tomados erróneamente por la empresa como un gasto, cuando no cumplían con su definición.

CAPÍTULO 2: IDENTIFICACIÓN DEL CONTRATO

El primer paso dentro del reconocimiento de esta norma es la identificación del contrato. Como se explica en el marco teórico de este trabajo un contrato es *“un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. Los contratos pueden ser escritos, orales o estar implícitos en las prácticas tradicionales del negocio de una entidad”*. (IASB, 2014)

Para identificar el contrato y contabilizarlo, la NIIF 15 dice que se tienen que cumplir todos los siguientes criterios:

(a) “Las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones” (IASB, 2014). Este primer criterio hace referencia a que es necesario que las partes del contrato lo hayan aprobado porque si no es así, es muy difícil que dicho contrato más adelante sea exigible. La dificultad de este primer criterio se ve

materializada cuando la aprobación de ese contrato se hace de manera oral, porque no se cuenta con un fácil sustento, sin embargo, tiene la misma validez.

(b) “la entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir” (IASB, 2014). Este criterio hace referencia a que una de las partes tiene el derecho a recibir bienes y servicios y la otra parte tiene el derecho a recibir una contraprestación por esos bienes o servicios prestados.

(c) “la entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir” (IASB, 2014). Este criterio se incluye y se deja especificado en la norma porque puede ocurrir que una entidad no sea capaz de determinar el precio del bien o servicio a transferir.

(d) “el contrato tiene fundamento comercial (es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato)” (IASB, 2014). Este punto hace referencia a contratos con clientes que incluyen intercambios de activos no monetarios, este inciso se ha agregado para que las compañías no se transfieran bienes o servicios con poca o ninguna contraprestación efectiva, esto debido a que las empresas podrían sentirse tentadas a inflar artificialmente sus ingresos en este tipo de transacciones.

(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” (IASB, 2014). Este es un criterio muy importante y difícil de evaluar, porque la norma pide que se mida el riesgo crediticio del cliente, y esto significa el riesgo de que suframos una pérdida como consecuencia de un pago por parte del cliente.

Para mostrar el cumplimiento de todos estos criterios se presentará el siguiente caso:

Ejemplo 1: Una empresa del sector de telecomunicaciones, le vende a un cliente un servicio de internet por 12 meses. Como parte del servicio, la empresa le regala a su cliente el módem gratis que le permite al cliente conectarse al internet. El contrato, el cual es firmado por ambas partes, precisa que el precio será de \$50.000 pesos al mes, pagaderos el último día de cada mes. Si el cliente desea terminar el contrato sin cumplir los 12 meses, tendrá que pagar una penalidad. La empresa realiza un chequeo de la calidad crediticia del cliente antes de firmar el contrato. El chequeo revela que el cliente tiene un historial crediticio limpio.

A continuación, se analizará cada uno de los criterios con base en el ejemplo:

I- Efectivamente se cumple el primer criterio ya que existe una aprobación del contrato en donde la entidad y el cliente han dejado muy claro cómo se llevará a cabo la operación; por una parte, la entidad le prestará el servicio de internet y le dará el módem y el usuario pagará cierta cantidad de dinero mes a mes.

II. El segundo criterio también se cumple, puesto que el usuario tiene el derecho de recibir el servicio y un módem, y la entidad tendrá derecho a recibir los \$50.000 pesos mensuales.

III. En este ejemplo, sí se identifican las condiciones de pago; el contrato explícitamente describe que se realizará un pago de \$50.000 pesos mensuales por mínimo 12 meses.

IV. Existe un fundamento comercial, en el cual se entregan unos bienes y servicios a cambio de una contraprestación.

V. Finalmente, la entidad tiene una certeza sobre la posibilidad de recaudar la contraprestación puesto que se hizo un estudio en donde se determinó que el cliente tenía un historial crediticio limpio; por consiguiente, es probable que se consigan los beneficios económicos.

Es fundamental según la NIIF 15 que se identifiquen de una manera clara los bienes y servicios a ser brindados sin limitarse textualmente a lo que dice el contrato. Por ejemplo, el servicio principal que se presta en el ejemplo anterior es el servicio a internet, y se da de manera “gratis” o como “regalo” el modem; pero como ya se explicó anteriormente no hay nada gratis, puesto que ese modem alguien lo paga.

Suponiendo que individualmente el modem tuviera un costo para la entidad de \$10.000 pesos y se vendiera en \$20.000, si se analiza desde la NIC 18, anteriormente se reconocería un ingreso mensual por los \$50.000 y un costo de \$10.000 pesos por el módem que se entregó de manera gratuita, pero bajo la NIIF 15 este tratamiento es incorrecto.

En esencia, la transacción es por \$70.000 pesos (\$50.000 del plan más \$20.000 pesos del módem), se acordó con el cliente que sólo pagara \$50.000, por lo tanto, existe un descuento de aproximadamente 28,5%. En consecuencia, la entidad debe reconocer en sus estados financieros según la NIIF 15, la venta del módem por \$14.286 (los \$20.000 pesos menos el descuento de 28,57%) y la facturación del servicio mensual por \$35.714 (\$50.000 menos el descuento de 28,5%). En esta transacción se demuestra que, aunque pareciera que se entrega “gratis” un producto, realmente según la norma se tiene que evaluar y reflejar dicha transacción en los estados financieros.

	Precio/Costo	Valor anual	%	Pago total	Valor mes
Servicio	\$ 50.000	⁴ \$ 600.000	² 75%	³ \$ 450.000	⁵ \$ 37.500
Módem	\$ 200.000	\$ 200.000	75%	\$ 150.000	\$ 12.500
		\$ 800.000		\$ 600.000	\$ 50.000
Costo Módem	\$ 100.000				⁵ \$ 8.333

¹ 50.000*12 ² 600.000/800.000 ³ 600.000*75% , 200.000*75% ⁴ 450.000/12 , 150.000/12 ⁵ 100.000/12

Tabla 3 Asientos contables (Fuente: Elaboración propia).

Mes 1			Mes 2		
Cuentas	Debe	Haber	Cuentas	Debe	Haber
Costo de ventas	\$ 8.333		Cuenta por cobrar	\$ 50.000	
Costo Módem diferido	\$ 91.667		Ingresos servicio Internet		\$ 37.500
Inventario		\$ 100.000	Ingreso venta Módem		\$ 12.500
Cuenta por cobrar	\$ 50.000		Costo de ventas	\$ 8.333	
Ingresos servicio Internet		\$ 37.500	Costo Módem diferido		\$ 8.333
Ingreso venta Módem		\$ 12.500			
Efectivo	\$ 50.000				
Cuenta por cobrar		\$ 50.000			

Tabla 4 Asientos contables (Fuente: Elaboración propia).

Este producto “gratis” es lo que se conoce en la norma como *bien o servicios comprometido distinto*, el cual se define como el compromiso de la entidad a entregar otros bienes o servicios adicionales al de la transferencia. El cliente podrá beneficiarse del bien o servicios en sí mismo o junto con los “otros recursos adicionales” que estarán disponibles para él.

Hasta este momento, se ha hablado de contratos “perfectos”, donde se acepta, se identifica y se reconoce los contratos sin mayor dificultad. Pero la norma va un poco más allá, y especifica que no existirá un contrato “*si cada parte del contrato tiene el derecho, exigible unilateralmente, de terminar un contrato totalmente sin ejecutar, sin compensar a la otra parte (o partes)*” (IASB, 2014), frente a esta situación en la que no se entregaron bienes y servicios y tampoco se han incurrido en la contraprestación del mismo, la NIIF 15 presenta dos requisitos para que se identifique un contrato sin ejecutar:

- a) No se ha transferido ningún bien o servicio; y
- a) No se tiene derecho a recibir una contraprestación alguna.

Además, esta norma también especifica que, si se recibe una contraprestación, pero no se cumple con los requisitos del párrafo 9, es decir los 5 criterios explicados anteriormente, se debe seguir evaluando la situación hasta el momento en que ya la compañía se encuentre frente a una situación de seguridad en el cumplimiento de los pasos. Se puede reconocer una contraprestación como ingreso si y sólo si dicha contraprestación sea no reembolsable, es decir, no se va a tener la obligación de devolver el dinero, no se tiene la obligación de transferir bienes o servicios o el contrato está terminado.

A continuación, se presentará un nuevo caso donde se ejemplifica lo mencionado anteriormente.

Ejemplo:

- La compañía A otorga el derecho de utilizar una patente al cliente B a cambio de unas regalías basadas en las ventas que genera la patente y que se cobran con normalidad durante el primer año por un valor total de \$10'000.000.
- En el segundo año el cliente B empieza a tener dificultades para pagar las regalías y sólo paga la mitad.
- En el tercer año, los problemas económicos del cliente B se agravan y su capacidad para pagar las regalías es muy dudosa.

Registro contable:

Año 1	Año 2	Año 3
Se registra el ingreso	Se registra el ingreso	Se evalúan nuevamente los criterios al existir un cambio significativo
	Se registra un deterioro por el importe no cobrado	No se registra el ingreso hasta que se cobra

Tabla 5 Registros del ejemplo. (Fuente: Elaboración propia).

Año 1			Año 2			Año 3
Cuentas	Debe	Haber	Cuentas	Debe	Haber	
Cuentas por cobrar ^{1*}	\$ 10.000.000		Cuentas por cobrar ^{1*}	\$ 10.000.000		No hay registro de ingreso hasta que se pague
Ingresos por patente		\$ 10.000.000	Ingresos por patente		\$ 10.000.000	
Efectivo ^{2*}	\$ 10.000.000		Efectivo ^{2*}	\$ 5.000.000		
Cuentas por cobrar		\$ 10.000.000	Cuentas por cobrar		\$ 5.000.000	
			Gasto pérdida por deterioro	\$ 5.000.000		
			Cuentas por cobrar		\$ 5.000.000	

^{1*} Inicio de año

^{2*} Final de año

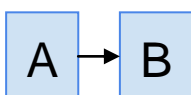
Tabla 6 Asientos contables (Fuente: Elaboración propia).

Como se ve en este caso, todas las empresas se encuentran frente a la posibilidad de sufrir un deterioro a causa de clientes que por diferentes motivos presentan una imposibilidad de pago. Debido a esto, se debe realizar un constante seguimiento para determinar en qué momento, aunque existan estrechas y largas relaciones con un cliente, se está incumpliendo en los requisitos planteados por esta norma, y se tenga que reconocer que ya no se cumple con la definición de contrato.

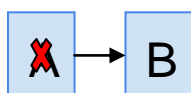
En este ejemplo, durante el primer año, no existe ningún problema, se cumple con todos los criterios, por consiguiente, se puede registrar el ingreso. Sin embargo, para el segundo año, ya se empieza a evidenciar fallas con el cliente; debido a esto, el ingreso se registra por el valor incompleto y adicionalmente es necesario registrar un deterioro por la parte no cobrada. Por último, para el tercer año, donde este ya no puede pagar, después de hacer una nueva evaluación de criterios debido al cambio significativo, según lo estipulado por la NIIF 15 no se debe registrar este contrato puesto que lo más probable es que el ingreso para ese año no se dé.

Finalmente, la norma también plantea la manera en que se deben tratar las modificaciones que se presenten en un contrato; estas modificaciones son “*cambios aprobados por las partes que les crean nuevos derechos y obligaciones exigibles*” (IASB, 2014). Estas pueden ser causadas por un cambio en el alcance, en el precio o en ambas. Según la norma pueden existir 3 escenarios:

En el primer escenario, existen incorporaciones o retiros de productos similares o diferentes, y el precio de las nuevas unidades del contrato es diferente, en este caso, la entidad contabilizará las modificaciones como un contrato separado.



En el segundo escenario, existen incorporaciones o retiro de productos similares o diferentes, y el precio de las nuevas unidades del contrato es igual, en este caso, se dará de baja el contrato anterior y se reconocerá un “nuevo contrato”



En el último caso, no existen incorporaciones o retiro de productos similares o diferentes (no se adicionan unidades) pero el precio del contrato es diferente, en este caso se reconocerá como una modificación del contrato inicial.



CAPÍTULO 3: IDENTIFICACIÓN DE LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO

El segundo paso dentro del reconocimiento de esta norma es la identificación de las obligaciones de desempeño. Una obligación de desempeño es una promesa de transferir bienes o servicios o un conjunto de bienes o servicios que son diferenciados, es decir que sean identificables por separado en el contrato. La NIIF 15 establece los criterios para determinar cuándo un bien o servicio es diferenciado, enfocándose en la forma en que un cliente puede beneficiarse de este bien o de este servicio.

Estas obligaciones entre las partes constituyen el pilar del nuevo modelo de reconocimiento de ingresos. En el ejemplo 1 que se presentó en el capítulo 2, en la empresa del sector de telecomunicaciones que brinda el servicio de internet y regala el modem, existen dos obligaciones de desempeño. En este caso, el producto principal que es el servicio de internet, viene acompañado por otro producto, pero también podría ser por otro servicio, que es identificable y medible de manera individual; se debe tener en cuenta que muchas veces las obligaciones de desempeño no van a estar de manera tan clara o explícita en el contrato como en el ejemplo anterior, se encontrarán de manera implícita y es necesario una correcta evaluación.

Por otra parte, en el caso que estos bienes o servicios comprometidos no puedan identificarse o medirse de manera individual, la norma explica que se deben agrupar y considerarse como un solo bien o servicio, siempre y cuando estos compartan características

similares. De esta manera cada uno de esos bienes o servicios comprometidos o grupo de ellos en su defecto se considerarán como una obligación de desempeño.

A continuación, se presentan ejemplos que permiten clarificar este paso:

Ejemplo 1: En el concesionario Tu Carro S.A, por la compra de auto nuevo con un precio de \$45.000.000, dan en forma de cortesía el mantenimiento “gratis” a los 5000 km, que normalmente tiene un costo de \$150.000. En esta situación existen de nueva cuenta dos obligaciones de desempeño:

Obligación de desempeño	Valor
Venta de automóvil	\$ 45.000.000
Mantenimiento a los 5.000km	\$ 150.000

Tabla 7 Valor de obligación (Fuente: Elaboración propia).

En este caso, cada una de las obligaciones de desempeño es independiente de la otra, y de igual forma se puede medir de manera autónoma.

Ejemplo 2: La cementera S.A realiza un contrato de venta de cemento con la empresa ABC S.A.S por un valor de \$10.000.000, el cual incluye el envío de la mercancía hasta las instalaciones del cliente. En este caso, la obligación de desempeño es:

Obligación de desempeño	Valor
Transferencia del producto al cliente (entrega de cemento)	\$ 10.000.000

Tabla 8 Valor de obligación (Fuente: Elaboración propia).

En este caso, únicamente la obligación de desempeño es la transferencia del producto al cliente, y no necesariamente dos obligaciones como podría ser la entrega del producto (cemento) y el transporte de la mercancía (flete), debido a que, aunque se trate de dos situaciones diferentes, en esencia las dos llevan al cumplimiento de una sola obligación de desempeño “transferir una mercancía en las instalaciones del cliente”

Ejemplo 3: La empresa Construcciones S.A es contratada para construir una oficina por un valor de \$20.000.000.

Obligación de desempeño	Valor
Prestar el servicio de construcción de oficina	\$ 20.000.000

Tabla 9 Valor de obligación (Fuente: Elaboración propia).

Esta es la obligación de desempeño que tiene Construcciones S.A, dentro de esta obligación de desempeño está incluido implícitamente que la entidad debe adquirir materiales de construcción (ladrillos, cementos, arena, pintura, etc.) los cuales deben ser transferidos al cliente, en este caso la obligación está relacionada con la construcción y no con el suministro de bienes, si bien estos recursos son distintos e identificables, dentro del contexto del contrato de acuerdo con el párrafo 27(b) de la NIIF 15, el servicio y los bienes que requiere para este no son distintos, puesto que la entidad presta un servicio significativo de integración de estos para lograr el resultado.

Una obligación de desempeño se satisface y por ende se reconoce el ingreso cuando se transfiere el control de los bienes o servicios comprometidos que subyacen en esa obligación de desempeño, es decir cuando se entregan los bienes o servicios. Según la norma, existen dos clases de satisfacción de obligaciones de desempeño: a través del tiempo, los cuales se dan principalmente en el sector de la construcción y servicio; o en un momento determinado, que se da en la entrega de bienes.

En el caso de las obligaciones que se satisfacen a través del tiempo, los ingresos son reconocidos en la medida que dicha satisfacción de la obligación de desempeño es realizada por parte de la entidad. A continuación, se presenta un ejemplo tomado de la *Guía de Ejemplos Ilustrativos del IASB (2014)*

Ejemplo: “Una entidad realiza un contrato para proporcionar mensualmente servicios de procesamiento de nóminas a un cliente por un año.

- **Obligación de desempeño:** Servicios de procesamiento de nómina

La obligación de desempeño se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con el párrafo 35(a) de la NIIF 15 porque el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios del desempeño de la entidad al procesar cada transacción de nóminas a medida que y cuándo cada transacción es procesada. El hecho de que otra entidad no necesitara volver a realizar los servicios de procesamiento de nóminas por el servicio que la entidad ha proporcionado hasta la fecha también demuestra que el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios del desempeño de la entidad a medida que ésta los realiza” (IASB, 2014)

Finalmente, se presenta otro ejemplo el cual permite esclarecer y hace referencia a la satisfacción de la obligación de desempeño en un momento determinado:

Ejemplo: La empresa Maquinaria S.A es una entidad que fabrica maquinaria personalizada y a la medida que el cliente la solicita, los equipos se fabrican por piezas, las piezas se instalan y ensamblan en las instalaciones del cliente, el cliente acepta la entrega una vez la instalación y se realizan las pruebas de que el equipo funciona.

- **Obligación de desempeño:** Entrega del bien en las condiciones especificadas por el cliente

En este caso la obligación de desempeño es la entrega del bien en las condiciones de aceptación del cliente, después de que este realiza la inspección comprobando cumplimiento de lo pedido, por lo cual la transferencia del mismo se da en un momento determinado, cuando el cliente acepta la maquinaria.

CAPÍTULO 4: DETERMINACIÓN DEL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN

Al momento de determinar el precio de la transacción la empresa debe considerar tanto las prácticas tradicionales de negocio como los términos del contrato según el párrafo 47 de la NII15. El precio es el importe a la que una empresa espera tener derecho a cambio de prestar servicios o transferir bienes al cliente, el precio no debe tener en cuenta los importes a terceros (como es el IVA) y la contraprestación puede tener importes fijos, importes variables, o ambos (IASB, 2014).

A. Contraprestación variable

El importe de la contraprestación puede variar debido a descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, reducciones de precio, incentivos, primas de desempeño, penalizaciones u otros elementos similares, será variable si esta de forma explícita en el contrato o cumple con una de las siguientes condiciones:

- El cliente espera que la empresa ofrezca una reducción del precio (descuento, devolución, reembolso o crédito), de acuerdo con las prácticas tradicionales de negocios, políticas publicadas o declaraciones específicas de una entidad (IASB, 2014).
- Otros hechos y circunstancias indican que la intención de la entidad, al realizar el contrato con el cliente, es la de ofrecerle una reducción del precio (IASB, 2014).

La empresa debe utilizar uno de los siguientes métodos para estimar el importe de contraprestación variable y aplicarlo a todo el contrato:

- El valor esperado: será la suma de los importes ponderados según su probabilidad en un rango de importes de contraprestación posibles (IASB, 2014).

- El importe más probable: será el importe individual más probable en un rango de importes de contraprestaciones posibles (IASB, 2014).

Ejemplo: Estimación de la contraprestación variable

Una empresa realizara un activo personalizado el cual se transferirá a lo largo del tiempo al cliente. La contraprestación acordada es de 2,5 millones, pero por cada día después del 31 de marzo de 20X7 que esté sin terminar, el pago se reduce en 10.000. Por cada día antes del 31 de marzo de 20X7 que esté terminado, el pago aumentara en 10.000. Además, en el momento de la terminación del activo, un tercero inspeccionará el activo y asignará una calificación de acuerdo con una escala definida en el contrato. Si el activo recibe una calificación especificada, la entidad tendrá derecho a una prima de incentivo de 150.000.

- La entidad decide utilizar el método del valor esperado para estimar la contraprestación variable asociada con la penalización o incentivo diario (es decir, 2,5 millones más [o menos] 10.000 por día). Esto es porque éste es el método que la entidad espera que prediga mejor el importe de la contraprestación a la que tendrá derecho.
- La entidad decide utilizar el importe más probable para estimar la contraprestación variable asociada con la prima de incentivo. Esto es porque existen solo dos posibles resultados (150.000. ó.) y es el método que la entidad espera que prediga mejor el importe de la contraprestación a la que tendrá derecho.

B. Limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable

La contraprestación variable será tenida en cuenta solo si es muy probable que ocurra y que en el futuro su estimación no genera una reversión significativa del importe del ingreso.

Además, en el párrafo 57 de la NIIF15 se plantean los factores que podrían incrementar la probabilidad o la magnitud de una reversión los cuales son:

- La contraprestación es muy sensible a factores externos de la entidad como un alto riesgo de obsolescencia del bien o servicio, la volatilidad en un mercado, entre otros.
- La incertidumbre del importe de la contraprestación no se resuelve en un periodo corto.
- La experiencia de la entidad (u otra evidencia) con tipos similares de contratos es limitada, o esa experiencia (u otra evidencia) tiene un valor predictivo limitado.
- La entidad tiene un amplio rango de reducciones de precios o cambiar los términos y condiciones de pago de contratos similares en circunstancias parecidas.
- El contrato tiene un gran número y amplio rango de importes de contraprestación.

C. Existencia de un componente de financiación significativo en el contrato

Puede existir si hay un tiempo significativo entre la fecha de reconocimiento de ingreso y la cobranza de esos ingresos. La empresa debe tener en cuenta los efectos del valor del dinero en el tiempo y reconocer el elemento de financiación como un ingreso o gasto financiero según la situación. Se utilizará la tasa de descuento que refleje una transacción de financiación separada entre la entidad y su cliente al comienzo del contrato. Dicha tasa se podría determinar identificándola con la tasa que descuenta el importe nominal de la contraprestación acordada y lo iguala al precio que el cliente pagaría en efectivo por los bienes o servicios cuando estos se transfieren hacia él (IASB, 2014).

D. Contraprestaciones distintas al efectivo

La empresa medirá la contraprestación distinta al efectivo al valor razonable, el cual puede variar debido a la forma de la contraprestación, si varía por razones distintas a la forma de la

contraprestación (como el desempeño de la entidad) se aplicará lo dicho en B) limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable; si no es posible hallar un valor razonable la entidad medirá dicha contraprestación de forma indirecta por referencia al precio de venta independiente (IASB, 2014).

E. Contraprestación por pagos a realizar al cliente

Una entidad contabilizará la contraprestación pagadera al cliente como una reducción del precio de la transacción, si la contraprestación pagadera al cliente incluye un importe variable, una entidad estimará el precio de la transacción de acuerdo con A) contraprestación variable y B) limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable (IASB, 2014).

Ejemplo: Pago anticipado y evaluación de la tasa de descuento

Una entidad celebra un contrato con un cliente para la venta de un activo. El control del activo será transferido al cliente en dos años (se satisface la obligación de desempeño en un determinado tiempo). El contrato establece dos posibles formas de pago:

- Pago de \$8,000 en dos años donde el cliente obtiene el control del activo, o
- \$7,000 al momento de firmar el contrato (el cliente elige esta opción).

La entidad concluye que el contrato incluye un componente financiero importante debido al período que transcurre entre el momento en que el cliente paga el activo y el momento en que la entidad transfiere el activo al cliente. Además, tiene en cuenta las tasas de interés en el mercado que es del 11% la cual es requerida para las dos posibles formas de pago equivalentes en nivel económico. Sin embargo, la empresa determina que de acuerdo a la NIIF 15, al existir un componente de financiación significativo en el contrato, la tasa de interés para el ajuste de la contraprestación prometida es del 6%, que corresponde a la tasa de préstamo incremental de la entidad.

- a) Reconocimiento de una obligación contractual en lo que se refiere al pago de \$7,000 recibidos al momento de firmar el contrato:

Cuentas	Debe	Haber
Bancos	\$ 7.000	
Pasivo del contrato		\$ 7.000

Tabla 10 Asientos contables. (Fuente: Ejemplos Ilustrativos NIIF 15 emitido por el IASB).

- b) En los dos años siguientes a la celebración del contrato y hasta que se transfiera el activo, la entidad ajusta el valor del monto prometido de contraprestación y abona al pasivo del contrato, a través del reconocimiento interés de \$7,000 al 6% por dos años.

Cuentas	Debe	Haber
Gastos por intereses	\$ 865	
Pasivo del contrato		\$ 865

$$\text{Año 1 } 7,000 * 6\% = 420 \quad + \quad \text{Año 2 } 7,420 * 6\% = 445$$

Tabla 11 Asientos contables. (Fuente: Ejemplos Ilustrativos NIIF 15 emitido por el IASB).

- c) Reconocimiento de ingresos en relación con la transferencia de activa:

Cuentas	Debe	Haber
Pasivo del contrato	\$ 7.865	
Ingresos ordinarios		\$ 7.865

Tabla 12 Asientos contables. (Fuente: Ejemplos Ilustrativos NIIF 15 emitido por el IASB).

CAPÍTULO 5: ASIGNAR EL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN A CADA OBLIGACIÓN DE DESEMPEÑO

Cuando en un contrato se identifica dos o más obligaciones de desempeño, la empresa deberá distribuir el precio de la transacción total a cada obligación de desempeño, basándose en el precio relativo de venta independiente, es decir el precio al que se vendería el bien o servicio por separado. En algunas ocasiones, la suma de los precios individuales puede ser mayor al precio total de la transacción debido a que podría existir un descuento, el cual debe ser distribuido entre las obligaciones de desempeño, si por alguna razón hay indicios de una contraprestación variable, esta se incluye como una sola obligación de desempeño de la totalidad del descuento o la contraprestación variable (IASB, 2014).

- **Asignación basada en precios de venta independientes**

La NIIF 15 propone diferentes metodologías para asignar el precio de la transacción a cada obligación de desempeño, empezando por el precio al que una entidad vendería un bien o servicio comprometido de forma separada en circunstancias similares y a clientes parecidos (el precio observable). Si por algún motivo no es observable el precio, la empresa puede usar el enfoque de evaluación del mercado ajustado o costo esperado más un enfoque de margen (IASB, 2014).

- **Asignación de un descuento**

Si los precios de venta independientes superan la contraprestación acordada en el contrato, esta diferencia se tomará como un descuento, cuando el descuento está relacionado sólo con algunas obligaciones de desempeño se hace una asignación proporcional de todo el descuento, sin embargo, no se asigna a todas si cumple con el párrafo 82 de la norma donde plantea los siguientes criterios (IASB, 2014):

(a) se vende regularmente cada bien o servicio distinto del contrato de forma independiente;

(b) se vende regularmente de forma independiente un grupo de algunos de esos bienes o servicios con un descuento sobre los precios de venta independientes; y

(c) el descuento atribuible a cada grupo de bienes o servicios descrito en el inciso (b) es sustancialmente el mismo que el descuento del contrato y un desglose de los bienes o servicios de cada grupo proporciona evidencia observable de la obligación de desempeño a la cual pertenece el descuento total del contrato.

- **Asignación de la contraprestación variable**

Según el párrafo 84 la contraprestación variable se puede atribuir a una parte específica del contrato usado cualquiera de las siguientes opciones:

- “A una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño del contrato” (IASB, 2014); o
- “A uno o más, pero no a todos, los bienes o servicios distintos comprometidos que forman parte de una obligación de desempeño única” (IASB, 2014).

La contraprestación variable puede atribuirse en su totalidad al contrato si cumple los dos criterios siguientes:

- “Los términos de un pago variable se relacionan de forma específica con los esfuerzos de la entidad por satisfacer la obligación de desempeño o transferir el bien o servicio distinto” (IASB, 2014).
- “La distribución del importe variable de la contraprestación en su totalidad a la obligación de desempeño o al bien o servicio distinto es congruente con el objetivo de asignación” (IASB, 2014).

Ejemplo: Una entidad vende de forma regular los productos A, B y C de forma individual, estableciendo de ese modo los precios de venta independientes siguientes:

Productos	Precio de venta
Producto A	\$ 40
Producto B	\$ 55
Producto C	\$ 45
Total	\$ 140

Tabla 13 Relación producto precio (Fuente: Elaboración Propia).

La empresa vende con regularidad los Productos B y C juntos a \$ 60, La entidad realiza un contrato con un cliente para vender los Productos A, B y C a cambio de \$100. La entidad va a satisfacer las obligaciones de desempeño para cada uno de los productos en momentos diferentes del tiempo.

El contrato incluye un descuento de \$ 40 sobre la transacción global, que se distribuirá proporcionalmente entre las tres obligaciones de desempeño al asignar el precio de la transacción utilizando el método del precio de venta independiente relativo. Sin embargo, puesto que la entidad vende de forma regular los Productos B y C juntos por \$ 60. y el Producto A por \$40., tiene evidencia de que el descuento completo debe asignarse a los compromisos de transferir los Productos B y C.

Si la entidad transfiere el control del Producto B y C en el mismo momento, entonces la entidad podría, contabilizar la transferencia de dichos productos como una obligación de desempeño única. Esto es, la entidad podría asignar las \$60 del precio de la transacción a la obligación de desempeño única y reconocer ingresos de actividades ordinarias por \$60 cuando los Productos B y C se transfieran simultáneamente al cliente.

Si el contrato requiere que la entidad transfiera el control de los Productos B y C en momentos diferentes, entonces el importe distribuido de \$60 se asigna de forma individual al compromiso de transferir el Producto B (precio de venta independiente de 55 u.m.) y el Producto C (precio de venta independiente de 45 u.m.) de la forma siguiente:

Productos	Asignación
Producto B	\$ 33
Producto C	\$ 27
Total	\$ 60

$$*(55/100)*60= 33, \quad *(45/100)*60= 27$$

Tabla 14 Relación producto precio (Fuente: Elaboración Propia).

CAPÍTULO 6: RECONOCER INGRESOS CUANDO CADA OBLIGACIÓN DE DESEMPEÑO SE CUMPLA

El ingreso se reconoce cuando la empresa satisface una obligación de desempeño mediante la transferencia de control del bien o servicio al cliente, entendiendo como control, la capacidad para redirigir el uso del activo y obtener todos sus beneficios restantes impidiendo que otras entidades dirijan el uso del activo y obtenga sus beneficios. El reconocimiento del ingreso puede tener dos escenarios:

- 1) La obligación de desempeño se satisfaga a largo del tiempo: se usará un método uniforme para medir el progreso hacia el cumplimiento por cada obligación (Deloitte, 2014)
- 2) La obligación de desempeño se satisfaga en un momento determinado: serán iguales a los de la NIC 18 (Deloitte, 2014).

Se reconocerá a lo largo del tiempo si una obligación de desempeño cumple con alguna de estas condiciones:

- El cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad lo realiza (Delloite, 2014).
- El desempeño de la entidad crea o mejora un activo que el cliente controla a medida que se crea o mejora (Delloite, 2014).
- El desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para ésta y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha (Delloite, 2014).

Ejemplo: Una empresa vende una camioneta por \$70,000 que incluye para sus clientes servicios adicionales como contratos por averías, servicio de grúa, ubicación por GPS, cambio de batería, cambio de filtros, inspección de radiador, afinamiento y otros; los cuales se agrupan en tres obligaciones de desempeños ya que cumplir características similares:

Servicios de atención	Contratos por ventas
	Servicio de grúa
	Ubicación por GPS
Cambio de batería	Cambio de batería
Mantenimiento	Cambio de filtros
	Inspección de radiador
	Afinamiento
	Otros

Tabla 15 Agrupación de actividades de desempeño (Fuente: Elaboración Propia).

El equipo de producción postventa ofrece los servicios de atención por un periodo de tres años a un precio de \$ 400 por año, el cambio de batería sería una vez al año durante tres años al precio de \$300 por año y por último el mantenimiento del vehículo será dos veces al año durante cinco años al precio de \$500 por semestre.

Obligaciones de desempeños	Valor asignado	Tiempo	Total
Servicios de atención	\$ 400	3	\$ 1.200
Cambio de batería	\$ 300	1x3	\$ 900
Mantenimiento	\$ 500	2x5	\$ 5.000

Tabla 16 Relación obligación, precio y tiempo (Fuente: Elaboración Propia).

- **Reconocimiento inicial por venta**

Se reconoce el total de la cuenta por cobrar al cliente, luego se reconoce las valorizaciones de las obligaciones de desempeño (serán pasivos) y finalmente el ingreso por la entrega de la camioneta.

Cuentas	Debe	Haber
Cientes	\$ 70.000	
Servicios de atención		\$ 1.200
Cambio de batería		\$ 900
Mantenimiento		\$ 5.000
Ingreso por venta		\$ 62.900

Nota: no se tiene en cuenta el IVA.

- **Reconocimien** *Tabla 17 Asientos contables. (Fuente: Elaboración Propia).*

Se reconoce el ingreso por cumplimiento de las tres obligaciones de desempeño, según el calendario que tenga cada una hasta culminar su cumplimiento.

Cuentas	Debe	Haber
Servicios de atención	\$ 400	
Ingresos		\$ 400
Cambio de batería	\$ 300	
Ingresos		\$ 300
Mantenimiento	\$ 1.000	
Ingresos		\$ 1.000

Tabla 18 Asientos contables. (Fuente: Elaboración Propia).

CAPÍTULO 7: IDENTIFICACIÓN DE LA MANERA EN QUE GRANDES EMPRESAS QUE OPERAN EN COLOMBIA HAN IMPLEMENTADO LA NIIF 15

Después de haber brindado una guía tanto teórica como práctica de los nuevos lineamientos y de los cinco pasos claves de los que trata esta norma. El último objetivo de este trabajo es permitirles a los lectores conocer la manera y el paso a paso en que grandes empresas en Colombia implementaron esta norma, con la finalidad de que pueda servir de modelo y ayuda a interesados.

El 24 de mayo de 2018, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), el Comité Técnico del Sector Real (CTRS), participantes de diferentes entidades privadas y organismos de inspección llevaron a cabo un panel de discusión abordando los principales impactos de la aplicación de la NIIF 15. En este evento fueron panelistas Sharly Maribel González, Jefe de Información Financiera de Cemex, Edwin Novoa, Director de Estados Financieros y Cumplimiento de Avianca Holdings y Andrés Ovidio Restrepo Escobar de Construcciones el Cóndor.

Cada uno de estos panelistas desde su experiencia en su respectiva empresa y sector, hablaron a cerca de cómo había sido el proceso de preparación y transición de la NIC 18 y de

la NIC 11 hacia la NIIF 15, cuáles fueron las actividades que realizaron, que impactos tuvieron en cuanto a procesos y procedimientos internos, sistemas de información, parte impositiva y aspectos financieros. A continuación, se plasmarán esos pasos claves que cada una de las empresas realizó y sus respectivos impactos.

7.1 Cemex

Cemex es una empresa líder global en la industria de materiales para la construcción con más de 100 años de experiencia. Se dedica a la producción, distribución y comercialización de cemento, concreto premezclado, agregados y otros productos relacionados en más de 50 países.

Sharly Maribel González Jefe de Información Financiera de esta compañía explicó que el primer paso clave que ellos realizaron para poder iniciar la implementación de la NIIF 15, fue realizar un análisis exhaustivo de la norma por parte del departamento contable a través de capacitaciones con expertos en el tema y posteriormente ir a las áreas de operaciones para nuevamente descubrir y entender bien lo que se hacía en ellas, sus particularidades, la forma en que se llevan a cabo las negociaciones, etcétera.

Después de una exhaustiva comprensión y entendimiento de las actividades de la compañía, se procedió a hacer una implementación bajo un cronograma establecido que en el caso de Colombia duró aproximadamente once meses, pero para Cemex Internacional tuvo una duración aproximada de dos años y medio. Debido a que la NIIF 15 es una norma que afecta diversas áreas de la compañía fue necesario capacitar con ayuda de expertos en el tema a todas las áreas involucradas, se hicieron cursos virtuales para de esta manera poder iniciar la recopilación de información de las áreas comercial, operación, sistemas y revisoría fiscal, así como los altos directivos de la compañía.

Posteriormente, se realizaron unos cuestionarios, donde sus preguntas iban relacionadas a cada uno de los pasos que aborda esta norma anteriormente explicados, donde se buscó

identificar principalmente las obligaciones de desempeño que tenía la compañía, puesto que Cemex tiene varias líneas de negocios entre ellas cementos, energía, transporte y logística. Una vez levantada toda la información, se realizó una matriz, que permitía visibilizar cuales eran las actividades de la empresa para medir el impacto cualitativo. Esa matriz fue socializada con la casa matriz de Cemex.

Para poder cuantificar los impactos cualitativos fue necesario recurrir al área de sistemas, Cemex cuenta con un departamento de tecnología contable y ahí se iniciaron los análisis contractuales a través de las órdenes de pedidos y de servicios. Finalmente se socializaron los resultados e impactos con los directivos de la compañía, y se crearon nuevas políticas y procedimientos en el sistema operativo para dar continuidad a los requerimientos de la NIIF

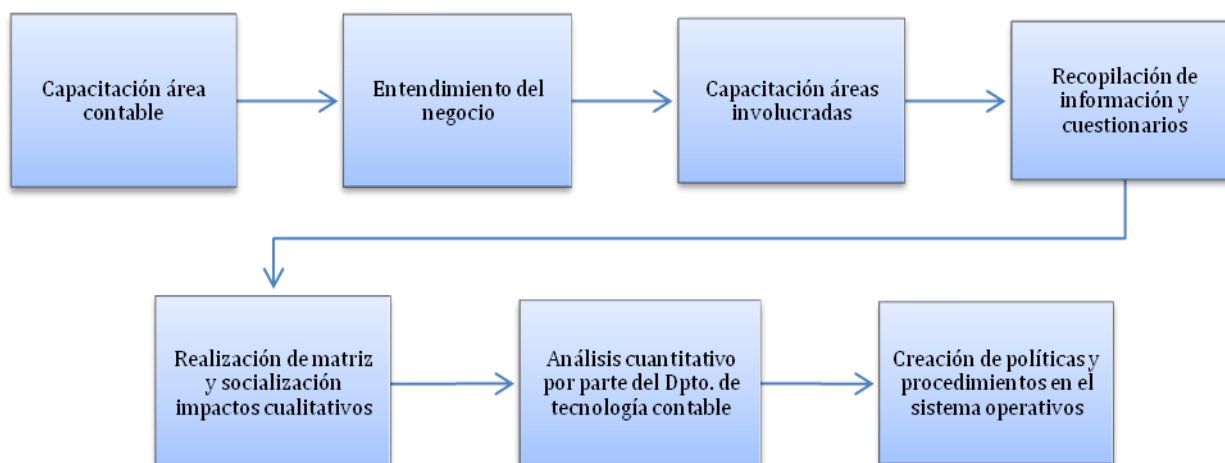


Ilustración 2 Pasos utilizados por Cemex para implementar NIIF 15. (Fuente: Elaboración propia).

En cuanto a los impactos sufridos por Cemex al implementar esta norma, a nivel financiero explicó González (2018) hubo un impacto leve reflejado en los indicadores, debido al hecho de que al ser un grupo con representación en más de 50 países y el tener un departamento de tecnología contable les permite estar en un marco más organizado y avanzado logrando una anticipación. El cambio de esta norma para ella genera un impacto los primeros meses o hasta el primer año, pero posteriormente se debe entrar en una estandarización.

Los retos más grandes para Cemex al implementar esta norma han sido las revelaciones, pues es un tema que necesita una mayor sensibilidad para poder determinar las obligaciones de desempeño adecuadamente, y también el tema impositivo, el cual ha generado muchos debates e inquietudes.

7.2 Avianca Holdings S.A

Avianca Holdings S.A. es una compañía Latinoamericana que tiene inversiones principalmente en: aerolíneas de pasajeros, aerolíneas de carga, un programa de lealtad y actividades relacionadas incluyendo el turismo, ingeniería, mantenimiento y servicios de mantenimiento especializados. En 2011, Avianca Taca cotizó sus acciones en la Bolsa de Valores de Colombia ("BVC") y el 6 de noviembre de 2013, la Sociedad cotizó sus acciones en la Bolsa de Valores de Nueva York (NYSE) y figura en la lista de AVH.

Al igual que su compañera de panel, Edwin Novoa Director de Estados Financieros y Cumplimiento de la empresa, enfatizó que el primer paso y el más importante es el entendimiento de la norma y tener una vista holística de toda la compañía, poder entender el negocio y sus procesos y desde el área contable comprender toda la parte técnica y comercial de la empresa, entender cuáles son los productos que se están vendiendo. Puesto que en una empresa de servicios como Avianca cada contrato es único y hace que el tratamiento sea diferente, cada uno puede llegar a tener sus propias obligaciones de desempeño.

Posteriormente, al tener el inventario de contratos y los documentos necesarios en cuanto a los tipos de ingresos se realizó una socialización desde muchas visiones de la organización para tomar decisiones asertivas. En este punto desde el lado de los sistemas de información se empezó a organizar un proceso ideal según lo requerido y lo que ofrece el sistema ACL (Lenguaje de Comandos de Auditoría), con la finalidad de administrar la información para ver los impactos. Finalmente, durante esta etapa de implementación, para Avianca fue clave el acudir a empresas pares de aerolíneas fuera de Colombia y a la Asociación Internacional de

Transporte Aéreo (IATA) para tener una guía sobre la forma correcta de implementar la norma.



Ilustración 3 Pasos utilizados por Avianca Holdings para implementar NIIF 15. (Fuente: Elaboración propia).

Entre los principales impactos Novoa (2018) mencionó a nivel financiero la creación de un pasivo por aproximadamente 198 millones de dólares, debido a que en el pasado se llevaba un tratamiento contable en los ingresos por millas diferente a lo que la NIIF 15 estipula, puesto que la empresa llevaba una parte de las millas como ingreso de venta y otra parte era diferida, pero bajo la nueva norma solo hasta que el pasajero redima las millas se cumple la obligación de desempeño y se puede causar el ingreso. En la parte impositiva Avianca no tuvo mayores impactos, pues en el caso por ejemplo del impuesto de renta sólo hasta que el pasajero vuele se satisface la obligación de desempeño y ahí se genera el ingreso y se causa el impuesto.

7.3 Construcciones el Cóndor S.A

Construcciones El Cóndor S.A es una empresa de ingeniería y construcción de Colombia, dedicada al desarrollo de proyectos de infraestructura públicos y privados, incluyendo carreteras, puentes, presas, túneles, oleoductos, movimiento de tierras y la minería de carbón a cielo abierto.

Andrés Ovidio Restrepo Escobar auditor de procesos contables en esta empresa, explicó que implementar la NIIF 15 tomó alrededor de un año y medio. En esta empresa la principal norma dado el sector en el que se encontraban que utilizaban para reconocer y medir los ingresos era la NIC 11. Para hacer esta transición a la nueva norma fue fundamental analizar detalladamente los contratos de la organización, y trabajar de la mano con el área técnica para

analizar a detalle los procesos de la organización, con el objetivo de determinar las obligaciones de desempeño.

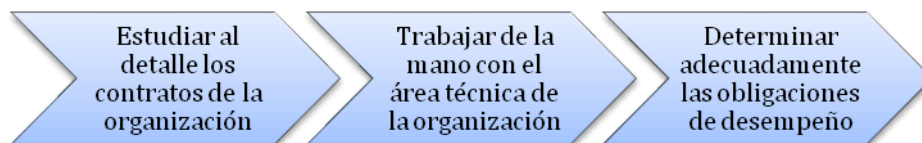


Ilustración 4 Puntos clave para Constructores el Cóndor al implementar la NIIF 15. (Fuente: Elaboración propia).

En esta compañía no se presentaron mayores cambios desde el punto de vista contable en los sistemas de información. Sin embargo, desde el punto de vista de reporte de la información si se espera que sea un cambio importante, sobre todo en el modelo de revelación para la superintendencia financiera, puesto que las revelaciones que ellos presentaban eran mínimas a comparación de la nueva taxonomía.

Un gran reto para esta empresa fue determinar las obligaciones de desempeño, puesto que los contratos tienen muchas miradas, desde cada una de las áreas, se llegó a un consenso, donde hay que tener una mirada muy matricial. Y un gran reto para ellos fue asignar el precio de transacción a cada uno de las obligaciones de desempeño debido al tipo de negocio y por las largas duraciones de los contratos.

7.4 Recomendaciones

Finalmente, los tres panelistas estuvieron de acuerdo que implementar esta nueva norma fue una experiencia retadora, sobre todo por la necesidad de generar un cambio de cultura y una sensibilidad frente a estos nuevos planteamientos en las organizaciones. Entre los principales consejos y recomendaciones que brindaron fue *“generar en las empresas una cultura de planeación, es necesario contar con un mayor espíritu de investigación y analizar desde el momento cero como éstas nuevas normas impactaran a las compañías”* (Gonzalez, 2018). Por último, destacaron la importancia de estar al tanto y actualizados a través de capacitaciones y seminarios.

CONCLUSIONES

Debido a la adopción de esta norma en el país, es importante conocer la manera en la que esta afectará los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes mediante la identificación los nuevos lineamientos y principios contables. Esta norma trae un nuevo modelo de reconocimiento, medición y revelaciones de ingresos el cual busca establecer de una forma clara en qué momento se reconozca el ingreso y qué monto del ingreso debe de ser reconocido, dependiendo del impacto en términos de desempeño y la satisfacción de las mismas, busca que la información sea útil a los diferentes usuarios de la Información financiera y encamina sus principios hacia esa dirección.

La NIIF 15 es más específica en relación con las anteriores normas en el reconocimiento de los ingresos con la finalidad de brindar exactitud y unificación para evitar un abuso del juicio profesional en la revelación de la información financiera, pues la norma es más exigente y amplía el ámbito de la información mínima a revelar , de esta forma se disminuye el margen de error en el reconocimiento y medición, con una información más clara y transparente para la toma de mejores decisiones financieras, contables y administrativas.

Con el análisis realizado a los ingresos bajo el tratamiento de la NIIF 15, se concluye que el reconocimiento debe hacerse cuando se pueda exigir su satisfacción de la obligación de desempeño, la NIIF 15 extiende el reconocimiento a la transferencia del control del bien o servicio objeto del contrato; en cuanto a la medición, hace énfasis en que se debe tener en cuenta las contraprestaciones variables y que el ingreso refleja el importe que la entidad espera cobrar; en cuanto a las revelaciones es más exigente y específica.

La NIIF 15 es una norma que tiene un enfoque de activos y pasivos sobre la base de la transferencia de control, al contrario del modelo empleado en la NIC 11 y NIC 18 el cual se basaban en el proceso de las ganancias. Esto trae consigo un gran cambio en la aplicación de un sólo método para el reconocimiento de los ingresos ordinarios procedentes de contratos

con clientes , comprendido por cinco pasos; los cambios que trae la NIIF 15 tienen más impacto en los contratos a largo plazo, donde el reconocimiento es de manera progresiva, en los contratos de prestación de servicios y entrega de bienes simultáneos y en aquellos donde existe un gran componente de variabilidad en el precio, por política de la empresa o por factores del negocio.

Como conclusión final resaltamos que para aplicar la NIIF 15 se requiere de un conocimiento profundo de la empresa y sobre todo de los contratos suscritos con los clientes para que sea fácil identificar las obligaciones de desempeño que se adquieren con ellos , además de realizar un análisis a detalle de la norma para entenderla y posteriormente trabajar bajo un cronograma organizado ; esto requiere de mucho esfuerzo para la empresa pues se debe analizar cada transacción con clientes de manera individual para determinar si se cumple con las características estipuladas en el contrato, así mismo, se deben identificar y analizar cuáles son las obligaciones con cada cliente.

BIBLIOGRAFÍA

- Deloitte. (julio de 2014). *NIIF 15 ingresos procedentes de contratos con clientes*. Obtenido de El IASB emite la nueva norma de reconocimiento de ingresos ordinarios:
https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/auditoria/Deloitte_ES_Auditoria_NIIF-15-ingresos-procedentes-de-contratos-con-clientes.pdf
- Delloite. (2014). *NIIF 15 Ingresos procedentes de contratos con clientes. El IASB emite la nueva norma de reconocimiento de ingresos ordinarios*. Madrid: Spain IFRS Centre of Excellence.
- Díaz, J. M. (2018). La última reforma de las NIIF y sus efectos en los estados financieros. *Estudios de Economía Aplicada*, 349-378.
- Gonzalez, S. M. (24 de Mayo de 2018). Panel de discusión sobre los impactos en la aplicación de la NIIF 15. (C. T. Pública, Entrevistador) Colombia. Obtenido de <https://www.youtube.com/watch?v=AUchcl3kGIs&t=77s>
- IASB. (2014). *NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*. IFRS Foundation.
- International Accounting Standards Board. (2018). *El Marco Conceptual para la Información Financiera*. Londres, Inglaterra: IFRS Foundation.
- Novoa, E. (24 de Mayo de 2018). Panel de discusión sobre los impactos en la aplicación de la NIIF 15. (C. T. Pública, Entrevistador) Colombia. Obtenido de <https://www.youtube.com/watch?v=AUchcl3kGIs&t=77s>
- Portafolio. (23 de abril de 2008). Obtenido de ¿Qué son los 'covenants'?:
<https://www.portafolio.co/economia/finanzas/son-covenants-240108>
- Restrepo, A. O. (24 de Mayo de 2018). Panel de discusión sobre los impactos en la aplicación de la NIIF 15. (C. T. Pública, Entrevistador) Colombia. Obtenido de <https://www.youtube.com/watch?v=AUchcl3kGIs&t=77s>
- Varón, L. (20 de Noviembre de 2014). *Gerencie.com*. Obtenido de <https://www.gerencie.com/identificacion-de-las-obligaciones-de-desempeno.html>
- Villanueva, E. (2017). *Aplicación de la NIIF 9 en operaciones de ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes*. Madrid: VIII Jornada FAIF.