

NIIF

# First Impressions: Ingresos de contratos con clientes

Junio de 2014

[kpmg.es](http://kpmg.es)  
[kpmg.com/ifrs](http://kpmg.com/ifrs)



# Índice

<b>Un nuevo marco global para los ingresos</b>	<b>1</b>
<b>1 Aspectos clave</b>	<b>2</b>
<b>2 Principales impactos</b>	<b>3</b>
<b>3 Cuándo aplicar la nueva norma</b>	<b>4</b>
<b>4 Cómo aplicar el modelo de cinco pasos</b>	<b>6</b>
Paso 1 – Identificar el contrato con el cliente	6
Paso 2 – Identificar las obligaciones contractuales	8
Paso 3 – Determinar el precio de la transacción	10
Paso 4 – Asignar el precio a las obligaciones contractuales	13
Paso 5 – Reconocer los ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface una obligación contractual	15
<b>5 Costes del contrato</b>	<b>19</b>
<b>6 Modificaciones contractuales</b>	<b>21</b>
<b>7 Presentación e información a revelar</b>	<b>23</b>
<b>8 Fecha de entrada en vigor y transición</b>	<b>25</b>
<b>Acerca de esta publicación</b>	<b>27</b>
Contenidos	27
Manténgase informado	27
<b>Agradecimientos</b>	<b>29</b>

# Un nuevo marco global para los ingresos

El 28 de mayo de 2014, el IASB y el FASB publicaron una nueva norma conjunta sobre reconocimiento<sup>1</sup> de ingresos ordinarios, que sustituye a la mayor parte de las guías detalladas sobre reconocimiento de ingresos que existen actualmente en los principios contables generalmente aceptados (en adelante, PCGA) en Estados Unidos y en las NIIF. La publicación de una norma conjunta sobre reconocimiento de ingresos es un logro importante para los organismos que establecen normas, pero para las empresas el verdadero trabajo no ha hecho más que empezar.

La nueva norma llega más de cinco años después de que los organismos publicasen la primera versión de sus propuestas conjuntas sobre reconocimiento de ingresos ordinarios. Los plazos tan amplios del proyecto han provocado que muchas empresas aplacen el momento de plantearse cómo se verán afectadas. Es lógico que algunas adopten un enfoque basado en “lo creeré cuando lo vea” cuando se anuncia que están a punto de cambiar los requerimientos de contabilidad. Sin embargo, ya se ha publicado, ya tenemos una nueva norma sobre uno de los indicadores de la información financiera más importantes —los ingresos ordinarios— y se aplicará a prácticamente todas las empresas que presentan información de acuerdo con las NIIF y los PCGA en Estados Unidos.

Los nuevos requerimientos afectarán a las diferentes empresas de modo distinto. Las empresas que venden productos y servicios en una oferta combinada o las que participan en grandes proyectos —por ejemplo, los sectores de telecomunicaciones, software, ingeniería, construcción e inmobiliario— podrían experimentar cambios significativos en lo que respecta al momento de reconocer los ingresos. En otras sin embargo, los cambios serán mínimos.

No obstante, todas las empresas deben evaluar la magnitud del impacto de modo que puedan abordar las implicaciones para el negocio en su conjunto. En particular, los nuevos desgloses que se exigen son amplios y es posible que sea preciso cambiar los sistemas y procesos para recopilar los datos necesarios, aunque no se produzca ningún cambio en las principales cifras de los estados financieros.

La nueva norma entra en vigor en enero de 2017 aunque las entidades que presentan la información conforme a las NIIF pueden optar por aplicarla de forma anticipada. Si bien la fecha de entrada en vigor parece estar muy lejos, deben tomarse decisiones enseguida, en particular, cuándo y cómo se va a llevar a cabo la transición a la nueva norma. Adoptar una decisión con antelación permitirá a las empresas elaborar un plan de implantación eficaz e informar a sus principales partes interesadas.

**Enrique Asla.** Socio responsable de Práctica Profesional de KPMG en España

**Bernardo Ruecker.** Socio responsable de Servicios de Asesoramiento Contable de KPMG en España

<sup>1</sup> La NIIF 15 y la norma ASC 606 del FASB titulada Revenue from Contracts with Customers (ingresos de contratos con clientes).



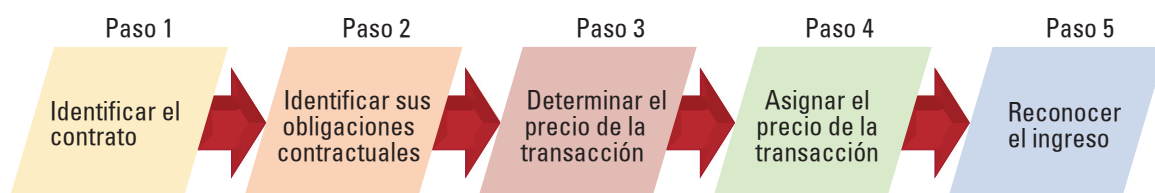
# 1 Aspectos clave

La nueva norma proporciona un marco que sustituye a las guías actuales sobre reconocimiento de ingresos existentes en los PCGA en Estados Unidos y en las NIIF. Se aparta de las reglas específicas para un determinado sector y transacción establecidas por los PCGA en Estados Unidos, y que también eran utilizadas por algunas entidades que presentan la información conforme a las NIIF cuando estas normas no contenían guías específicas al respecto.

El objetivo de los nuevos desgloses cualitativos y cuantitativos obligatorios consiste en permitir que los usuarios de los estados financieros entiendan la naturaleza, el importe, el momento de reconocimiento y la incertidumbre de los ingresos así como los flujos de efectivo derivados de los contratos con clientes.

Las entidades aplicarán un modelo de cinco pasos para determinar el momento de reconocer los ingresos, así como el importe. En el modelo se especifica que los ingresos deben reconocerse cuando (o a medida que) la entidad transmite el control de bienes o servicios a un cliente, y por el importe que la entidad espera tener derecho a recibir. Dependiendo de si se cumplen determinados criterios, los ingresos se reconocen:

- a lo largo de un periodo de tiempo, de forma que refleje la realización por parte de la entidad de la obligación contractual; o
- en un momento determinado, cuando el cliente obtiene el control de los bienes o servicios.



La nueva norma proporciona guías de aplicación sobre numerosas cuestiones, incluidas garantías y licencias. Asimismo, incluye guías sobre cuándo capitalizar los costes de obtención o de finalización de un contrato que no se abordan en otras normas contables; por ejemplo, en existencias.

En algunas entidades es posible que apenas se vea afectado el momento de reconocimiento de los ingresos ni el importe. Sin embargo, para llegar a esta conclusión es necesario conocer a fondo el nuevo modelo y analizar su aplicación a transacciones concretas.

En el caso de las entidades que aplican las NIIF, la nueva norma es efectiva para ejercicios anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2017. En el caso de sociedades de interés público (public business entities) que aplican los PCGA en Estados Unidos, la nueva norma es efectiva para ejercicios anuales iniciados a partir del 15 de diciembre de 2016. La aplicación anticipada únicamente está permitida en las NIIF.

El impacto de la nueva norma variará según el sector. Los pasos del modelo que probablemente afecten más a la práctica vigente por sectores específicos se resumen a continuación.

	Step				
	1	2	3	4	5
Aeroespacial y defensa	✓		✓		✓
Gestión de activos			✓		
Edificación y construcción			✓		✓
Contratos de fabricación					✓
Sanidad (EE. UU.)	✓		✓		
Licencias (medios, ciencias biológicas, franquicias)	✓*	✓			✓
Promociones inmobiliarias	✓	✓			✓
Software		✓		✓	✓
Telecomunicaciones (redes móviles, cable)		✓		✓	
* En particular, ciencias biológicas.					

## 2 Principales impactos

- **Reconocimiento de ingresos en un momento determinado o a lo largo de un periodo de tiempo.** Las entidades que actualmente utilizan el método de grado de avance/porcentaje de realización o de ejecución proporcional tendrán que volver a valorar si reconocen sus ingresos durante un periodo de tiempo o en un momento determinado. Si los reconocen a lo largo de un periodo de tiempo, puede variar el modo en que se mide el grado de avance. Otras entidades que reconocen los ingresos en un momento determinado podrían tener que hacerlo ahora durante un periodo de tiempo. Para aplicar los nuevos criterios, la entidad tendrá que evaluar la naturaleza de sus obligaciones contractuales y revisar sus términos contractuales, considerando lo que dicta la ley en su jurisdicción.
- **Aceleración o diferimiento del reconocimiento de ingresos.** En comparación con el sistema de contabilización actual, el reconocimiento de ingresos ordinarios puede acelerarse o diferirse en transacciones con múltiples componentes, con contraprestación variable o en licencias. Los principales indicadores y ratios financieros pueden resultar afectados e influir en expectativas de los analistas, earn-outs (pagos de precio aplazado y variable), acuerdos de compensación y cláusulas contractuales (covenants).
- **Revisión de la planificación fiscal, el cumplimiento de las cláusulas contractuales (covenants) y los planes de incentivo a las ventas.** Los plazos para el pago de impuestos, la capacidad de pagar dividendos en algunas jurisdicciones y el cumplimiento de las cláusulas contractuales pueden verse afectados. Es posible que haya que revisar la planificación fiscal debido a los cambios impositivos provocados por ajustes en el momento de reconocimiento, los importes de ingresos reconocidos, gastos y costes capitalizados. Las entidades tienen que revisar quizás los bonus del personal y los planes de incentivos para garantizar que se mantienen alineados con los objetivos societarios.
- **Reconsideración de los procesos de contratación y ventas.** Conviene que algunas entidades reconsideren sus términos contractuales y prácticas de negocio vigentes —por ejemplo, sus canales de distribución— a fin de alcanzar o mantener un perfil específico de ingresos.
- **Actualización de los sistemas de TI.** Las entidades, de acuerdo con la nueva norma, podrían tener que recabar datos adicionales —por ejemplo, datos para estimar los ingresos y para justificar los desgloses. La aplicación retroactiva de la nueva norma puede suponer la introducción anticipada de nuevos sistemas y procesos, y potencialmente la necesidad de mantener registros paralelos durante el periodo de transición.
- **Nuevas estimaciones y juicios.** La nueva norma introduce nuevas estimaciones y umbrales basados en juicios que afectarán al importe o al momento de reconocimiento del ingreso. Los juicios y las estimaciones habrán de actualizarse, por lo que posiblemente tengan que aplicarse más ajustes en los estados financieros para reflejar los cambios que se produzcan en las estimaciones en periodos posteriores.
- **Revisión de los procesos contables y los controles internos.** Las entidades necesitarán procesos para recabar nueva información en su fuente —por ejemplo, dirección ejecutiva, operaciones de ventas, marketing y desarrollo de negocio— y para documentarla de forma adecuada, particularmente en lo que respecta a estimaciones y juicios. Asimismo, las entidades tendrán que considerar los controles internos necesarios para garantizar la integridad y la exactitud de esta información, en especial si no se había recabado anteriormente.
- **Nueva información a revelar más amplia.** La preparación de los nuevos desgloses puede llevar tiempo, y captar la información requerida puede exigir un esfuerzo adicional o cambios en el sistema. No existen excepciones para revelar la información que pudiera considerarse delicada desde el punto de vista comercial.
- **Comunicación de las entidades con partes interesadas.** Los inversores y otras partes interesadas desearán entender el impacto de la nueva norma sobre el conjunto del negocio, probablemente antes de que entre en vigor. Entre las áreas de interés pueden incluirse el efecto sobre los resultados financieros, los costes de implantación, cualquier cambio propuesto en las prácticas del negocio y el enfoque elegido para la transición. Las entidades que aplican las NIIF y, las entidades que no son de interés público y determinadas entidades sin ánimo de lucro que aplican los PCGA en Estados Unidos, tienen que informar si es su intención adoptar la norma de forma anticipada.

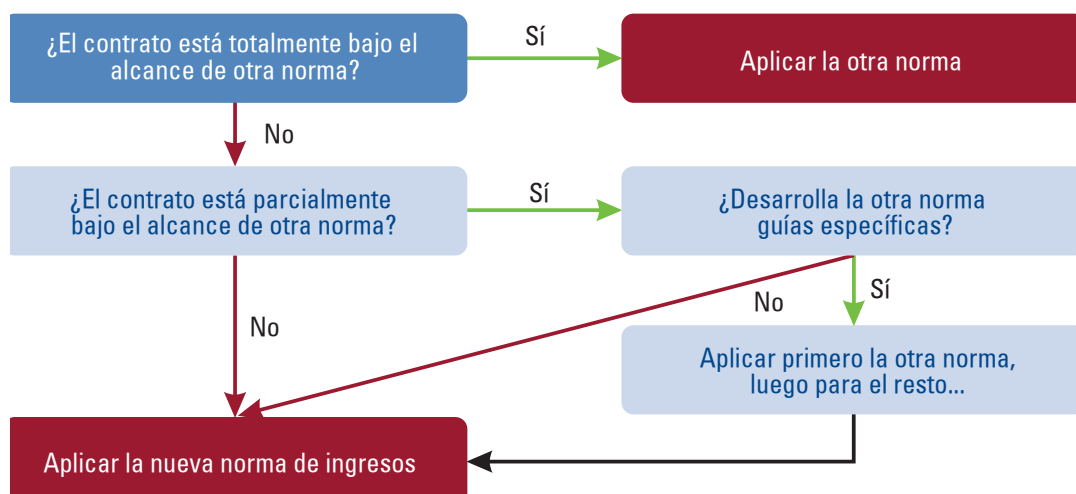


### 3 Cuándo aplicar la nueva norma

La nueva norma se aplica a contratos para la entrega de bienes o servicios a un cliente, salvo cuando se trata de:

- arrendamientos;
- seguros;<sup>2</sup>
- derechos u obligaciones que están dentro del alcance de las guías para determinados instrumentos financieros; por ejemplo, contratos de derivados;
- garantías, a excepción de las garantías de productos o servicios (únicamente en PCGA en Estados Unidos);<sup>3</sup> o
- intercambios no monetarios entre entidades de la misma línea de negocio que facilitan las ventas a clientes distintos a las partes del intercambio.

Un contrato con un cliente puede estar parcialmente dentro del alcance de la nueva norma y parcialmente dentro del alcance de otra guía de contabilidad; por ejemplo, un contrato de arrendamiento de un activo y de mantenimiento del equipo arrendado o un contrato de servicios financieros con un depósito en efectivo y servicios de tesorería.



La nueva norma, parcialmente —identificar un contrato, determinar el precio de la transacción o determinar cuándo se transmite el control— se aplica también a las ventas de intangibles e inmovilizado material incluidos los inmuebles, cuando no son un producto de las actividades ordinarias de la entidad. Los contratos con un colaborador o socio están dentro del alcance de la nueva norma solo en la medida en que la contraparte sea un cliente o si la entidad determina que no existen guías más relevantes de fuentes autorizadas que haya que aplicar.

La nueva norma incluye asimismo una simplificación práctica que permite a las entidades aplicar los requisitos a una cartera de contratos con características similares si no esperan que el resultado sea materialmente diferente a la contabilización individual de los contratos.

<sup>2</sup> La versión del FASB de la norma de reconocimiento de ingresos solo deja fuera del alcance los contratos de seguros de aseguradoras que están incluidos en el alcance de la norma ASC 944 titulada Financial Services—Insurance (servicios financieros – seguros).

<sup>3</sup> La versión del FASB de la norma de reconocimiento de ingresos deja fuera del alcance las garantías que están incluidas en el alcance de la norma ASC 460 titulada Guarantees (garantías).

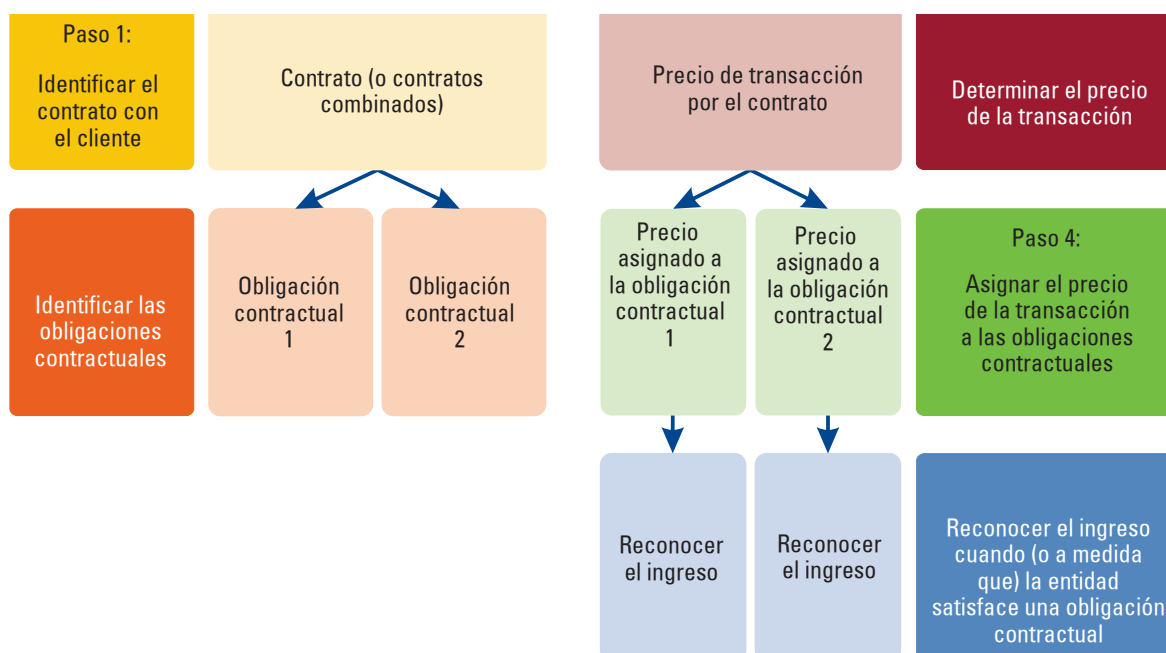
### ¿Cuáles son las implicaciones?

#### **No queda claro qué ventajas va a proporcionar el enfoque de cartera**

Aunque el enfoque de cartera puede requerir menos esfuerzo que aplicar la nueva norma individualmente a cada contrato, no queda claro cuánto esfuerzo sería necesario para evaluar qué características similares componen una cartera (por ejemplo, el impacto de diferentes ofertas, periodos de tiempo o áreas geográficas), valorar cuándo puede ser adecuado dicho enfoque y desarrollar el proceso y los controles necesarios para su contabilización.

## 4 Cómo aplicar el modelo de cinco pasos

El principio básico del modelo de cinco pasos de la nueva norma establece que las entidades deben reconocer los ingresos para reflejar la entrega de bienes o servicios prometidos a los clientes; y el importe de los ingresos debe reflejar la contraprestación que esperan recibir a cambio de dichos bienes o servicios.



### Paso 1 – Identificar el contrato con un cliente

**Sectores que probablemente resulten afectados de forma significativa: Aeroespacial y defensa, sanidad (EE. UU.), ciencias biológicas, promociones inmobiliarias.**

La nueva norma define contrato como un acuerdo entre dos o más partes que genera derechos y obligaciones exigibles legalmente y especifica que la exigibilidad es una cuestión jurídica. Los contratos pueden ser escritos, orales o implícitos por las prácticas del negocio en que opera la entidad. En algunos casos, se combinan dos o más contratos y se contabilizan como un único contrato con el cliente. Un contrato con un cliente debe asimismo cumplir todos los criterios siguientes.



\* El umbral difiere bajo NIIF y principios contables generalmente aceptados en Estados Unidos debido al significado diferente del término “probable”.



Si un contrato cumple, al inicio del mismo, todos los criterios mencionados, la entidad no vuelve a valorarlos a menos que exista un indicio de cambio significativo en los hechos y circunstancias.

### ¿Cuáles son las implicaciones?

#### La cobrabilidad es meramente una cuestión de umbral

En la actualidad, las entidades suelen evaluar la cobrabilidad cuando determinan si van a reconocer ingresos ordinarios. En virtud de la nueva norma, las entidades aplican el modelo de reconocimiento de ingresos si al inicio del contrato es “probable” que vayan a cobrar la contraprestación que esperan recibir. Al realizar esta evaluación, las entidades tienen en cuenta la capacidad y la intención del cliente, que incluye evaluar su capacidad para pagar el importe de dicha contraprestación cuando venza. El criterio ha sido diseñado para impedir que las entidades apliquen el modelo de ingresos ordinarios a contratos problemáticos y reconozcan al mismo tiempo los ingresos y una gran pérdida por deterioro de valor. En la mayoría de los sectores es improbable que el nuevo umbral produzca un efecto significativo sobre la práctica existente.

#### Ejemplo – Evaluar la existencia de un contrato para vender inmuebles

En un acuerdo de venta de inmuebles, la entidad X evalúa la existencia de un contrato, teniendo en cuenta factores como, por ejemplo:

- los recursos financieros de que dispone el comprador;
- el compromiso del comprador con el contrato, que puede determinarse en función de la importancia de la propiedad adquirida para las operaciones del comprador;
- la experiencia previa del vendedor con contratos similares y compradores en circunstancias similares;
- la intención del vendedor de exigir sus derechos contractuales; y
- las condiciones de pago del acuerdo

Si X llega a la conclusión de que no es probable que vaya a cobrar el importe que espera recibir, no se reconocerá ningún ingreso. En cambio, X aplica las nuevas guías sobre la contraprestación recibida antes de que el contrato sea efectivo, y es probable que contabilice inicialmente el efectivo recibido como un pasivo por un depósito a cuenta.

### Próximos pasos

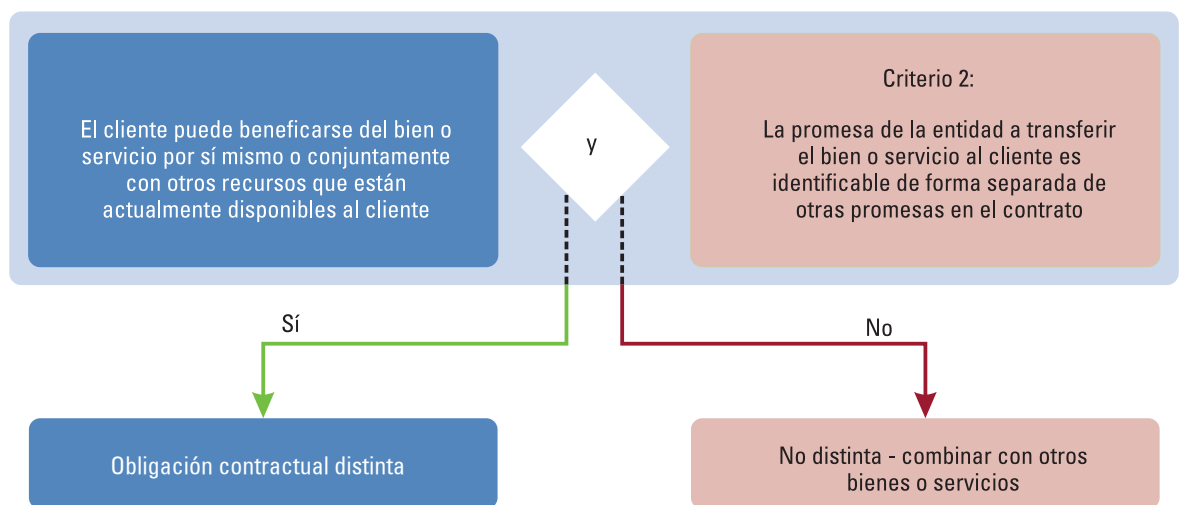
Las entidades tendrán que revisar a fondo los términos de todos sus contratos y evaluar si existe un contrato con arreglo a la nueva norma teniendo en cuenta lo que es legalmente exigible en su jurisdicción.

También podría ser conveniente crear un equipo de proyectos multifuncional; por ejemplo, de información financiera, legal y supervisión del riesgo crediticio, a fin de analizar contratos y establecer políticas para valorar el riesgo de crédito.

## Paso 2 – Identificar las obligaciones contractuales

**Sectores que probablemente resulten afectados de forma significativa: Licencias, promociones inmobiliarias, software, telecomunicaciones.**

Las entidades identifican cada compromiso para entregar un bien o un servicio en un contrato con un cliente. Un compromiso constituye una obligación contractual si el bien o servicio comprometido es distinto. Un bien o servicio es distinto si cumple los dos criterios siguientes.



La nueva norma incluye guías adicionales para ayudar a determinar si se cumplen los criterios anteriores. Entre los indicadores de que una obligación contractual es identificable de forma separada se incluyen los siguientes.

- La entidad no presta un servicio significativo de integración del bien o servicio con otros bienes o servicios comprometidos en el contrato.
- El bien o servicio no modifica o adapta de forma significativa otro bien o servicio comprometido en el contrato.
- El bien o servicio no es altamente dependiente o está altamente interrelacionado con otros bienes o servicios comprometidos en el contrato.

Una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de entrega al cliente —por ejemplo, un contrato permanente de suministro de energía— constituye una obligación contractual única.

### ¿Cuáles son las implicaciones?

#### **Separación (o combinación) con más frecuencia de bienes o servicios comprometidos**

Actualmente se utiliza de forma generalizada una versión del criterio 1. El criterio 2 es un nuevo concepto que va a obligar a las entidades a pensar de manera diferente sobre los bienes o servicios comprometidos. En comparación con la práctica vigente, es posible que haya que separar más bienes o servicios de otros bienes y servicios en un contrato. A la inversa, una entidad podría tener que combinar bienes o servicios comprometidos que actualmente tengan un valor individual para el cliente porque están altamente interrelacionados con otros bienes y servicios comprometidos en el contrato.

Para las entidades que informan según los PCGA en Estados Unidos y aplican actualmente el requisito de evidencia objetiva específica del proveedor (VSOE, por sus siglas en inglés) para separar los elementos de software no entregados de los entregados, será más sencillo separar y reconocer por adelantado los ingresos procedentes de los elementos entregados del acuerdo.

#### **El compromiso no es identificable de forma separada**

En la actualidad, en las guías de reconocimiento de ingresos de software según los PCGA en Estados Unidos se especifica que si los elementos no entregados son esenciales para la funcionalidad del elemento entregado, el software y los servicios relacionados son considerados una misma unidad de cuenta<sup>4</sup>. No queda claro si los términos “altamente dependiente” o “altamente interrelacionado” empleados en la nueva norma equivalen al término *essential to the functionality* (“esencial para la funcionalidad”) utilizado en el PCGA en Estados Unidos en relación con acuerdos de software.

### **Example – Identificación de obligaciones contractuales**

La entidad Y tiene un contrato para la construcción de una casa, un proceso que requiere diversos bienes y servicios. Por lo general, los bienes encajarían en el criterio 1, porque el cliente podría beneficiarse de cada ladrillo o ventana individual junto con otros recursos disponibles. Sin embargo, no se cumple el criterio 2 en cada ladrillo o ventana, porque Y presta el servicio de integrar estos bienes en un producto combinado. Los bienes y servicios utilizados para construir la casa, por tanto, se combinan y contabilizan como una única obligación contractual.

Por el contrario, la entidad Z tiene un contrato de licencia y promoción conjunta de un medicamento en una región específica. La licencia puede considerarse una obligación contractual, porque su uso no es altamente dependiente ni está altamente interrelacionado con la actividad de promoción conjunta. Esto se debe a que otra parte podría proporcionar la actividad de promoción conjunta y la licencia podría utilizarse sin ella.

### **Próximos pasos**

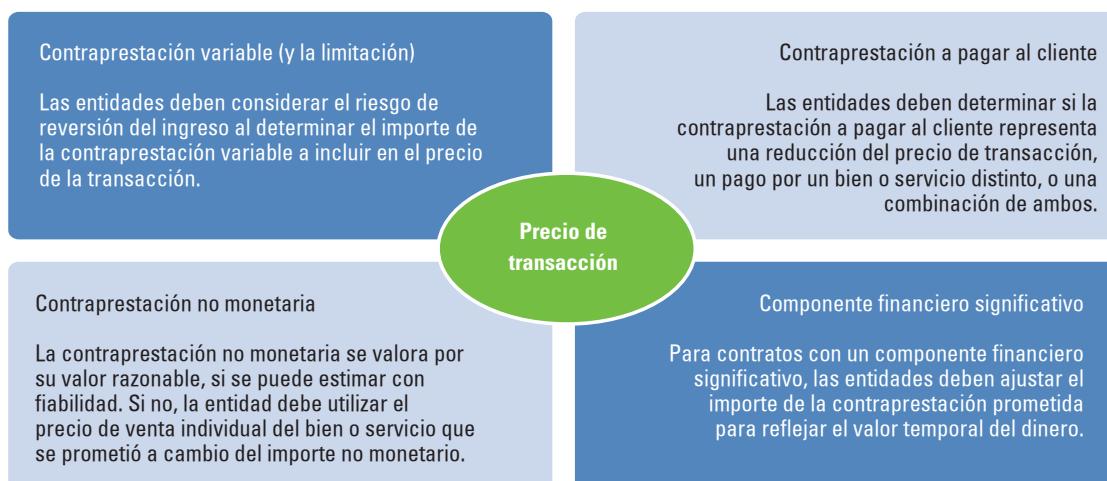
Las entidades tendrán que identificar todos sus contratos de entrega de múltiples bienes o servicios, y evaluar qué bienes o servicios comprometidos se contabilizan separadamente con arreglo al nuevo modelo. Por lo tanto, conviene que las entidades desarrollen indicadores para evaluar el grado de integración, adaptación o interrelación necesario para que un contrato sea contabilizado como una obligación contractual única.

<sup>4</sup> Norma ASC Subtopic 985-605 del FASB titulada *Software Revenue Recognition* (reconocimiento de ingresos de software)

## Paso 3 – Determinar el precio de la transacción

**Sectores que probablemente resulten afectados de forma significativa: Aeroespacial y defensa, gestión de activos, edificación y construcción, sanidad (EE. UU.)**

El precio de la transacción es el importe de la contraprestación que la entidad espera recibir a cambio de la entrega de bienes o servicios a un cliente. Para determinar este importe, la entidad tiene en cuenta múltiples factores.



Existe una excepción en el caso de honorarios determinadas en función del uso o ventas —por ejemplo, los royalties— procedentes de licencias de uso de propiedad intelectual. En virtud de la nueva norma, las entidades no pueden incluir estimaciones de dichos honorarios en el precio de la transacción, sino que deben reconocer los ingresos procedentes de estos honorarios en el momento que se produzca más tarde, de los siguientes:

- las ventas o uso posterior; y
- la satisfacción total o parcial de la obligación contractual a la que corresponden los royalties

No obstante, esta excepción se aplica únicamente a las licencias de uso de propiedad intelectual.

Existen dos áreas clave que deben tenerse en cuenta a la hora de determinar el precio de la transacción: la contraprestación variable y la existencia de un componente financiero significativo.

### Contraprestación variable (y la limitación)

Elementos tales como descuentos, créditos, concesiones en precios, devoluciones o bonus/ penalizaciones por rendimiento pueden generar una contraprestación variable. Dependiendo de los hechos y circunstancias, las entidades estiman el importe de la contraprestación variable bien con el valor esperado o bien con el importe más probable.

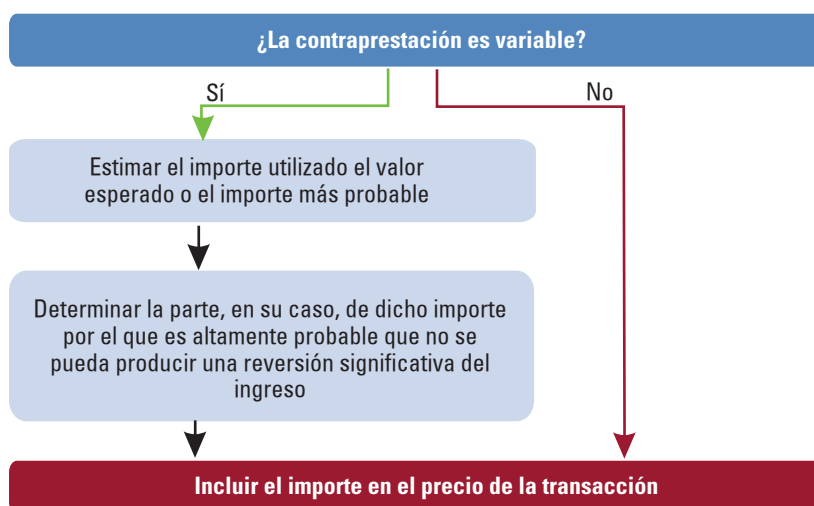
Sin embargo, una entidad podría tener que limitar el importe de la contraprestación variable que incluye en el precio de la transacción. Cuando se aplica esta “limitación”, las entidades incluyen la contraprestación variable en el precio de la transacción, pero únicamente en la medida en que sea “altamente probable”<sup>5</sup> que posteriormente no se produzca una reversión de ingresos significativa; es decir, un importante ajuste a la baja en el importe de los ingresos acumulados reconocidos.

Para evaluar si —y en qué medida— deben aplicar esta limitación, las entidades deberán tener en cuenta las dos circunstancias siguientes:

- la probabilidad de que se produzca una reversión de ingresos debido a un suceso futuro incierto; y
- la magnitud de la reversión si se produjera dicho suceso futuro incierto.

<sup>5</sup> En la versión de las NIIF de la norma de reconocimiento de ingresos ordinarios se emplea la expresión “altamente probable”, que constituye un umbral significativamente más alto que “más probable que improbable” con la intención de equipararla al significado del término “probable” utilizado en los PCGA en Estados Unidos

Esta evaluación debe actualizarse en cada cierre contable. El gráfico siguiente muestra cómo van a determinar las entidades el importe de la contraprestación variable que se va a incluir en el precio de la transacción, salvo para los royalties determinados en función del uso o venta de licencias de propiedad intelectual.



### ¿Cuáles son las implicaciones?

#### La estimación del importe de la contraprestación variable puede afectar al momento del reconocimiento de ingresos

Actualmente, las entidades determinan si el importe de la contraprestación puede valorarse de manera fiable, o si es fijo o determinable; es decir, el reconocimiento de la contraprestación se prohíbe o se permite. En cambio, la nueva norma establece un techo que, más que prohibir, limita el reconocimiento de ingresos. Como resultado, al estimar la contraprestación variable y aplicar la limitación, es posible que algunas entidades tengan que reconocer los ingresos con anterioridad.

### Ejemplo – Momento de reconocimiento de la contraprestación variable

La entidad R ha suscrito un contrato para la venta de productos a través de un distribuidor en los siguientes términos:

- el distribuidor tiene derecho de devolución si no puede vender los productos; y
- Reconoce los ingresos cuando el distribuidor revende los productos a los usuarios finales; es decir, ventas directas (sell-through).

De conformidad con la nueva norma, la entidad R podría tener que reconocer el ingreso con anterioridad, en el momento de la venta al distribuidor —es decir, *sell-in*— en función de la experiencia histórica en cuanto al número de productos cuya no devolución es altamente probable.

Por el contrario, la entidad M ha suscrito un contrato de gestión de activos en virtud del cual tiene derecho a un bonus por rendimiento. M puede llegar a la conclusión de que todo bonus basado en el rendimiento de un contrato de gestión de activos en comparación con un índice de mercado estaría sujeto a un riesgo de reversión significativo, debido a la volatilidad del mercado durante el periodo de rendimiento. En este caso, es posible que M no reconozca los ingresos hasta el final del periodo de rendimiento, a menos que el gestor de activos determine, antes de que finalice dicho periodo, que es altamente probable que no se produzca una reversión significativa del importe de los ingresos acumulados reconocidos.



## Componente financiero significativo

Para estimar el precio de la transacción en un contrato, la entidad ajusta el importe de la contraprestación si el contrato incluye un componente financiero significativo. El objetivo es reconocer los ingresos por un importe que refleje cuál habría sido el precio de venta en efectivo del bien o servicio comprometido si el cliente hubiera pagado en el momento de obtener el control de dicho bien o servicio. La tasa de descuento empleada es la que se habría utilizado en una transacción de financiación separada entre la entidad y el cliente. Esta guía se aplica a pagos recibidos tanto por adelantado como a plazo vencido.

La nueva norma adopta un enfoque basado en indicadores para evaluar cuándo un contrato contiene un componente financiero significativo y cuándo no; por ejemplo, porque la diferencia entre la contraprestación comprometida y precio de venta surge por motivos distintos a la financiación. A modo de simplificación práctica, la entidad no necesita ajustar el precio de la transacción en un contrato por los efectos del componente financiero significativo si espera recibir el pago en el plazo de 12 meses desde la entrega de los bienes o servicios.

### ¿Cuáles son las implicaciones?

#### Los cálculos de los componentes financieros significativos pueden ser complejos

La evaluación de contratos para determinar si contienen un elemento de financiación puede afectar al importe de los ingresos reconocidos en contratos que tienen un componente financiero significativo; por ejemplo, contratos de construcción y fabricación a largo plazo. Muchas entidades se plantearán por primera vez si los pagos anticipados constituyen un componente financiero significativo. Los cálculos pueden ser complejos, particularmente en el caso de contratos a largo plazo que se perfeccionan durante el tiempo o contratos con múltiples obligaciones contractuales. Las entidades que han suscrito contratos a largo plazo que incluyen pagos a plazos; es decir, una parte del precio del contrato que se reserva hasta que se complete el contrato o hasta un momento determinado acordado, pueden llegar a la conclusión de que las condiciones de pago se estructuraron por motivos distintos a la financiación y que, por tanto, no incluyen un componente financiero significativo.

### Ejemplo – Ajuste por un componente financiero significativo

La entidad M ha suscrito un contrato para la transferencia de un equipo a un cliente a cambio de una contraprestación de 100. De conformidad con lo estipulado en el contrato, el pago se efectúa dos años antes de la transferencia del equipo al cliente. Al aplicar los indicadores de la nueva norma, M llega a la conclusión de que el contrato incluye un componente financiero significativo. Se reconoce un pasivo contractual de 100 cuando se recibe la contraprestación, y un gasto por intereses de 10 a lo largo del periodo de dos años, en función del tipo que se aplicaría en una transacción de financiación separada entre M y el cliente. Se reconocen ingresos por valor de 110 cuando el control del equipo se transmite al cliente.

## Próximos pasos

Las entidades tienen que evaluar los contratos con contraprestación variable y analizar datos relevantes para determinar si se aplica la limitación y en qué medida. Asimismo, necesitarán disponer de procesos para actualizar la estimación de la contraprestación variable y la aplicación de la limitación a lo largo de la vigencia del contrato.

Después de evaluar si sus contratos incluyen un componente financiero significativo y decidir si se aplica la simplificación práctica, las entidades tendrán que evaluar si los sistemas de que disponen pueden identificar este componente y calcular los ajustes necesarios.

## Paso 4 – Asignar el precio de la transacción a las obligaciones contractuales

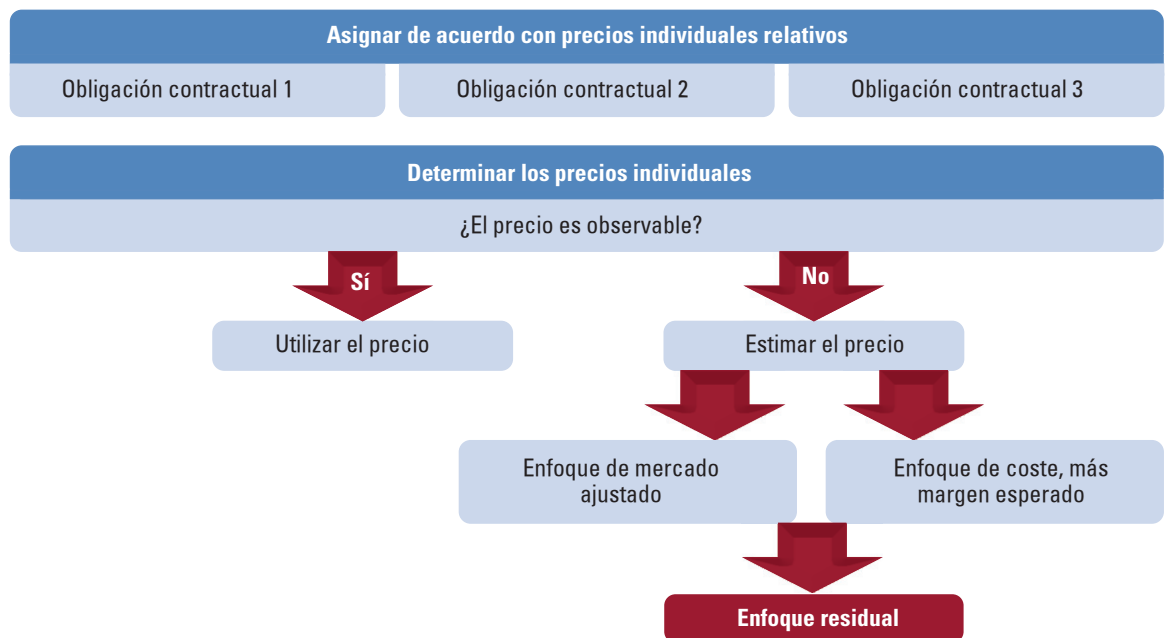
**Sectores que probablemente resulten afectados de forma significativa: Software, telecomunicaciones**

Por lo general, las entidades asignarán el precio de la transacción a cada obligación contractual en proporción a su precio de venta individual.

La mejor evidencia del precio de venta individual es un precio observable derivado de ventas individuales de dicho bien o servicio a clientes en circunstancias similares. Sin embargo, si el precio de venta individual no es directamente observable, las entidades deberán estimarlo de una de las siguiente maneras:

- evaluar el mercado donde venden bienes o servicios y estimar el precio que los clientes estarían dispuestos a pagar;
- prever los costes esperados más un margen apropiado; o
- en circunstancias limitadas, restar, al precio total de la transacción, la suma de precios de venta individuales observables de otros bienes o servicios en el contrato.

La nueva norma ofrece una guía para determinar el precio de venta individual, según se muestra a continuación.



Cuando se cumplen los criterios especificados, puede asignarse un descuento o una contraprestación variable a uno o varios bienes o servicios distintos, pero no a todos ellos.

### ¿Cuáles son las implicaciones?

#### Estimar el precio de venta individual puede ser complejo

Es posible que las entidades identifiquen obligaciones contractuales para las que previamente no se hayan determinado precios de venta individuales. La nueva norma permitirá una mayor flexibilidad a la hora de determinar precios de venta individuales de la que disponen actualmente las entidades que aplican el requisito de VSOE con arreglo a los PCGA en Estados Unidos. En ausencia de un precio observable, si no se dispone de información fiable para estimar el precio de venta individual —por ejemplo, para proveedores de software, cuyos precios pueden oscilar notablemente por las licencias—, el método residual puede proporcionar la mejor estimación del precio de venta individual de la licencia. La obligación contractual altamente variable o incierta a la que puede aplicarse el método residual no se limita a artículos entregados; es decir, puede ser apropiado un método residual desde el inicio.

#### Ejemplo – Aplicación del método residual

La entidad S ha suscrito un contrato para la venta de un producto de software y servicios de soporte técnico futuro (PCS, por sus siglas en inglés) para dicho producto. El precio de venta individual de los PCS es observable con arreglo a los servicios vendidos por separado en circunstancias similares a clientes similares y, aunque no tienen la restringida banda de precios requerida por el VSOE según los PCGA en Estados Unidos vigentes, los precios observables no son altamente variables. Sin embargo, el software no se vende por separado y, según transacciones pasadas, su precio de venta no es altamente variable. Por lo tanto, S aplica el método residual, estimando el precio de venta individual del software utilizando el precio total de la transacción menos el precio de venta individual de los PCS. En este caso, cualquier descuento en el acuerdo se asigna al producto de software.

### Próximos pasos

Las entidades deben considerar si tienen precios de venta individuales observables para sus bienes o servicios. De no ser así, deberían empezar a considerar cómo van a estimar los precios de venta individuales y desarrollar procesos necesarios para realizar estas estimaciones, por ejemplo, recabando datos del mercado y de costes. Asimismo, las entidades podrían tener que evaluar los cambios necesarios en sus sistemas y procesos a fin de asignar el precio de la transacción en función de los precios de venta individuales.

## Paso 5 – Reconocer los ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface una obligación contractual

**Sectores que probablemente resulten afectados de forma significativa: Aeroespacial y defensa, construcción y edificación, contratos de fabricación, licencias, promociones inmobiliarias, software**

Una entidad reconoce ingresos cuando (o a medida que) satisface una obligación contractual transmitiendo el control de un bien o servicio a un cliente. El control puede transmitirse en un momento determinado o a lo largo de un determinado periodo de tiempo.

En primer lugar, la entidad valora si transmite el control a lo largo de un periodo de tiempo aplicando los siguientes criterios.

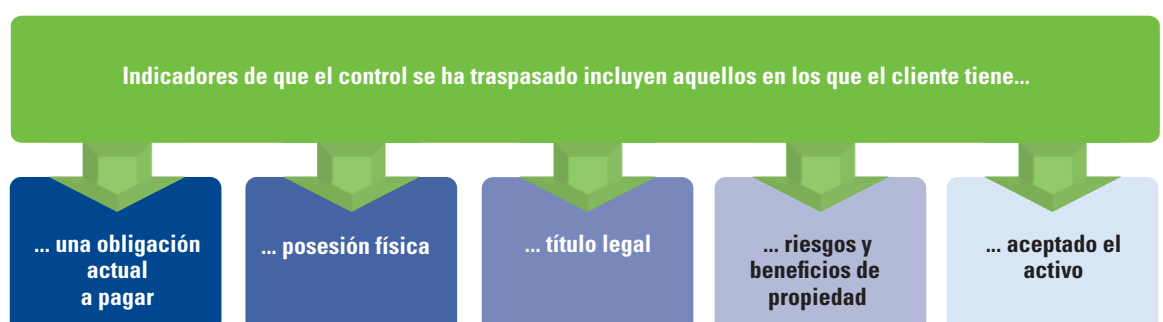
	Criterion	Example
1	El cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios aportados por la actividad de la entidad a medida que esta realiza la actividad.	Servicios rutinarios o recurrentes.
2	La actividad de la entidad crea o mejora un activo que el cliente controla a medida que se crea o mejora.	Construir un activo en las instalaciones del cliente.
3	La actividad de la entidad crea un activo que carece de uso alternativo para esta, y la entidad tiene derecho exigible a cobrar por las actividades realizadas hasta la fecha.	Construir un activo especializado que solo puede utilizar el cliente, o construir un activo conforme a un pedido del cliente.

Si se cumple uno o varios de estos criterios, la entidad reconoce los ingresos a lo largo del tiempo, empleando un método que represente su realización. Puede tratarse tanto de un método de producto (por ejemplo, unidades producidas) o un método de insumos (por ejemplo, coste incurrido u horas-hombre). El objetivo consiste en representar la realización por parte del traspaso del control de los bienes o servicios al cliente.

Si el cumplimiento de las obligaciones contractuales de una entidad ya ha producido una cantidad sustancial de la obra en curso o bienes terminados que son controlados por el cliente, los métodos de producto, como el de unidades de entrega o el de unidades producidas, no representarán fielmente el grado de avance. Esto se debe a que no se incluye todo el trabajo realizado a la hora de valorar el producto.

Si una entidad utiliza un método de insumos basado en el coste incurrido, debe tener en cuenta la necesidad de aplicar ajustes por bienes no instalados e ineficiencias significativas en la ejecución de las obligaciones contractuales de la entidad que no se reflejaron en el precio del contrato; por ejemplo, mermas de materiales, o ineficiencias de mano de obra u otros recursos. Si la entidad transfiere al cliente el control de un bien que es significativo para el contrato pero que será instalado posteriormente, y si se cumplen determinados criterios, la entidad reconoce el ingreso correspondiente al mismo con un margen de cero.

Si no se cumple ninguno de los tres criterios requeridos para reconocer el ingreso a lo largo de tiempo, la entidad lo reconoce en el momento determinado en que transpasa el control del bien o servicio al cliente.



### ¿Cuáles son las implicaciones?

#### Podría cambiar el momento de reconocimiento de los ingresos

Diferencias sutiles en los términos contractuales podrían producir evaluaciones con resultados diferentes y, por tanto, diferencias significativas en el momento del reconocimiento de los ingresos. En particular, el criterio 3 para el traspaso de control a lo largo del tiempo será relevante para algunos promotores inmobiliarios que actualmente aplican la CINIIF-15 **Acuerdos para la construcción de inmuebles**, para contratos de fabricación y para entidades del sector aeroespacial y de defensa.

## Licencias

Se ofrecen guías de aplicación específicas para evaluar si los ingresos de una licencia para uso de propiedad intelectual se reconoce en un momento determinado o durante el tiempo. Si la licencia no es distinguible de otros compromisos del contrato, se aplica el modelo general del paso 5. De lo contrario, la entidad aplica criterios diferentes para determinar qué aporta al cliente la licencia y, por tanto, cuándo se reconocen los ingresos.

Qué aporta la licencia	Cuándo se reconocen los ingresos
Un derecho para usar la propiedad intelectual tal como exista en el momento en que se otorgue la licencia.	Momento determinado
Un derecho para acceder a la propiedad intelectual tal como exista durante el periodo de vigencia de la licencia.	A lo largo de un periodo de tiempo

Si la propiedad intelectual subyacente a la licencia que se otorga al cliente cambia durante su vigencia porque la entidad sigue interviniendo en dicha propiedad intelectual y lleva a cabo actividades que afectan significativamente a la propiedad intelectual, la licencia se traspasa al cliente a lo largo del tiempo. Si la propiedad intelectual no cambia, el cliente obtiene el control en el momento determinado en el que se otorga la licencia.

La licencia proporciona acceso a la propiedad intelectual de la entidad si:

- el contrato estipula, o el cliente espera de manera razonable, que la entidad lleve a cabo actividades que afectan significativamente a la propiedad intelectual sobre la que tiene derecho el cliente;
- los derechos otorgados por la licencia exponen directamente al cliente a cualquier efecto positivo o negativo de las actividades de la entidad; y
- dichas actividades no producen el traspaso de un bien o servicio al cliente a medida que se llevan a cabo.

### ¿Cuáles son las implicaciones?

#### Podría cambiar el patrón de reconocimiento de los ingresos procedentes de licencias

El requisito de evaluar si una licencia otorga el derecho a usar la propiedad intelectual o acceder a la misma es un concepto nuevo. Las entidades tendrán que pensar de manera diferente acerca de las características de la licencia en que deben centrarse cuando determinan el patrón apropiado de reconocimiento de ingresos. La evaluación de los criterios podría depender en gran medida de juicios de valor, y el resultado podría ser que los ingresos que actualmente se reconocen durante el tiempo se reconozcan en un momento determinado, o viceversa.



**Ejemplo – Licencia para el derecho de uso de propiedad intelectual**

La entidad X ha suscrito un contrato para otorgar una licencia de software, no exclusiva, a un cliente durante tres años..

El derecho del cliente al software es un producto de la propiedad intelectual de X —es decir, el programa de software subyacente— similar a un bien tangible. El cliente puede decidir cómo y cuándo utilizar el derecho sin más intervención por parte de X y no espera que X lleve a cabo ninguna actividad que afecte de manera significativa a la propiedad intelectual sobre la que el cliente posee derechos. Así pues, la licencia de software proporciona el derecho a usar la propiedad intelectual de X tal como existe en el momento determinado en que se facilita. Por tanto, los ingresos se reconocen en ese momento determinado.

**Ejemplo – Licencia para el acceso a la propiedad intelectual**

En cambio, el Franquiciador Y otorga a un franquiciado el derecho a abrir una tienda en una localidad determinada. La tienda tendrá el nombre de Y, y el franquiciado tendrá derecho a vender los productos de Y durante diez años. El franquiciado promete pagar un importe fijo inicial.

El franquiciado ha obtenido acceso mediante licencia a la propiedad intelectual de Y tal y como existe en cualquier momento durante el periodo de licencia porque:

- el contrato de franquicia exige a Y que mantenga la marca mediante mejoras del producto, campañas de *marketing*, etc.;
- cualquier acción realizada por Y puede producir un efecto directo positivo o negativo en el cliente; y
- estas actividades no producen el traspaso de un bien o servicio al cliente.

El importe fijo inicial se reconoce, por tanto, durante el periodo de vigencia del derecho de franquicia (diez años).

**Próximos pasos**

Las entidades necesitan reconsiderar si los ingresos se van a reconocer a lo largo de un determinado periodo de tiempo o en un momento determinado con arreglo a los nuevos criterios y las guías específicas para las licencias. Es posible que haya que modificar sistemas, procesos y controles para cumplir los nuevos criterios, y cambiar el momento del reconocimiento de los ingresos.

Las entidades también tendrán que decidir qué cambios son obligatorios en los sistemas de información: rediseñarlos o recurrir a una solución alternativa, como ajustes en el cierre contable.

**Guía de aplicación**

La nueva norma ofrece una guía sobre la aplicación de los requisitos generales del modelo a situaciones particulares. Aparte de las licencias (analizadas previamente), se ofrece una guía sobre los siguientes temas.

<b>Ventas con derecho a devolución</b>	<p>Las entidades reconocen ingresos por el importe que esperan recibir, aplicando las guías relativas a la contraprestación variable y a la limitación explicadas en el paso 3 del modelo.</p> <p>También reconocen un activo y un pasivo por devolución si esperan que se devuelvan productos.</p>
--	---

<b>Garantías</b>	<p>Las garantías se contabilizan como una obligación contractual si:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• el cliente tiene opción de comprar la garantía por separado; o</li> <li>• se prestan servicios adicionales como parte de la garantía</li> </ul> <p>De lo contrario, las garantías seguirán contabilizándose de acuerdo con las normas vigentes.<sup>6</sup></p> <p>La nueva norma indica algunos factores para evaluar si una garantía ofrece al cliente un servicio adicional, entre ellos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• si la garantía es obligatoria por ley;</li> <li>• la duración del periodo de cobertura de la garantía; y</li> </ul>
<b>Principal versus agente</b>	<p>Si la entidad obtiene el control de los bienes o servicios de otra parte antes de transmitir el control al cliente, la obligación contractual de la entidad consiste en entregar los bienes o servicios. Por lo tanto, actúa como principal.</p> <p>La nueva norma incluye una lista de indicadores para determinar cuándo la obligación contractual de una entidad no consiste en entregar los bienes o servicios y, por consiguiente, la entidad es un agente.</p>
<b>Acuerdos de recompra</b>	<p>Dependiendo de su naturaleza y términos, un contrato de venta que incluye un acuerdo de recompra podrá contabilizarse como una venta con un derecho de devolución, un arrendamiento o un acuerdo de financiación.</p> <p>A fin de determinar el tratamiento del acuerdo de recompra, las entidades tienen en cuenta lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• si el acuerdo de recompra es: <ul style="list-style-type: none"> <li>– una opción de venta, en cuyo caso es posible que el cliente tenga el control; o</li> <li>– una opción de compra o contrato a plazo (forward), en cuyo caso la entidad mantiene el control, y</li> </ul> </li> <li>• la probabilidad de que el cliente ejerza su opción de venta, que incluirá considerar el precio y si el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercerla.</li> </ul>
<b>Otros temas de aplicación</b>	<p>También se ofrecen guías sobre los siguientes temas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• obligaciones contractuales satisfechas a lo largo de un periodo de tiempo;</li> <li>• métodos para medir el grado de avance hasta satisfacer por completo una obligación contractual;</li> <li>• acuerdos de bill-and-hold (facturación y entrega pendiente);</li> <li>• acuerdos de consigna;</li> <li>• aceptación de clientes;</li> <li>• opciones de clientes con respecto a bienes o servicios adicionales;</li> <li>• derechos no ejercitados por los clientes;</li> <li>• pagos anticipados no reembolsables; y</li> <li>• desagregación de la información a revelar sobre ingresos.</li> </ul>

<sup>2</sup> La norma ASC Topic 460 del FASB titulada Garantías (garantías) se aplica a las entidades que informan según los PCGA en Estados Unidos, y la NIC 37 Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, a las que aplican las NIIF.

## 5

## Costes del contrato

La nueva norma ofrece una guía sobre la contabilidad de costes incrementales de obtención del contrato y sobre determinados costes de cumplimiento del contrato.

### Costes de obtención del contrato

Una entidad capitaliza los costes incrementales incurridos sólo como consecuencia de la obtención de un contrato —por ejemplo, comisiones por venta— si espera recuperar dichos costes. Sin embargo, una simplificación práctica de la norma permite que la entidad contabilice dichos costes como gasto a medida que se incurren si el periodo de amortización del activo es de un año o menos.

### Costes de cumplimiento del contrato

Si los costes incurridos en el cumplimiento de un contrato no están contemplados en otras normas específicas —por ejemplo, sobre existencias, intangibles o inmovilizado material—, la entidad reconoce un activo solo si los costes de cumplimiento cumplen los siguientes criterios:

- están relacionados directamente con un contrato existente o un contrato previsto específico;
- generan o mejoran los recursos de la entidad que serán utilizados para cumplir con las obligaciones contractuales futuras;
- se espera que sean recuperables.

A continuación se incluyen ejemplos de costes que pueden o no pueden capitalizarse cuando cumplen estos criterios.

✓ Costes directos que cumplirían las condiciones para su capitalización si se cumplen otras condiciones	✗ Costes que se reconocen como gasto en el momento en que se incurren
<b>Mano de obra directa</b> – (por ejemplo, sueldos y salarios de empleados)	<b>Costes generales y administrativos</b> – (a menos que sean explícitamente imputables de acuerdo con el contrato)
<b>Materiales directos</b> – (por ejemplo, aprovisionamientos)	<b>Costes relacionados con obligaciones contractuales ya realizadas</b>
<b>Asignación de costes relacionados directamente con el contrato</b> – (por ejemplo, amortizaciones)	<b>Costes de mermas en materiales, e ineficiencias en costes de personal u otros costes contractuales</b>
<b>Costes que son explícitamente imputables al cliente de acuerdo con el contrato</b>	<b>Costes que no se corresponden claramente con obligaciones contractuales no realizadas</b>
<b>Otros costes que son incurridos solo porque la entidad ha formalizado el contrato</b> – (por ejemplo, costes de subcontratas)	

### Amortización y deterioro de costes capitalizados

Los costes capitalizados se amortizan de forma sistemática y coherente con el patrón de transferencia del bien o servicio al que corresponde el activo y están sujetos a pruebas de deterioro. El periodo de amortización incluye las renovaciones previstas del contrato.

### ¿Cuáles son las implicaciones?

#### **El importe de los costes capitalizados podría cambiar**

El requisito de capitalizar los costes de obtener el contrato supondrá un cambio para las entidades que los contabilizan como gasto en la actualidad. También podría ser complejo de aplicar, especialmente en las entidades con muchos contratos y diversos términos contractuales y estructuras de comisiones.

La nueva norma ofrece una guía —aunque no completa— sobre los tipos de costes de cumplimiento del contrato que se capitalizan. La guía sobre costes existente en los PCGA en Estados Unidos y en las NIIF, en general, no varía, si bien, las entidades que optaron por contabilizar como gasto determinados costes de cumplimiento (por ejemplo, costes de instalación), de acuerdo con las opciones que ofrecen los PCGA en Estados Unidos, podrían estar obligadas a capitalizar tales costes según la nueva norma.

### **Próximos pasos**

Las entidades deben evaluar si existen diferencias entre su práctica actual y la guía de costes de la nueva norma. Aquellas entidades que, históricamente, no han hecho un seguimiento de los costes de obtención de un contrato y los han contabilizado como gasto a medida que se incurren podrían tener que desarrollar nuevos sistemas, procesos y controles para empezar a determinar el importe de costes que hay que capitalizar tanto en la aplicación de la norma, una vez adoptada, como en la determinación de los importes a calcular en el proceso de transición.

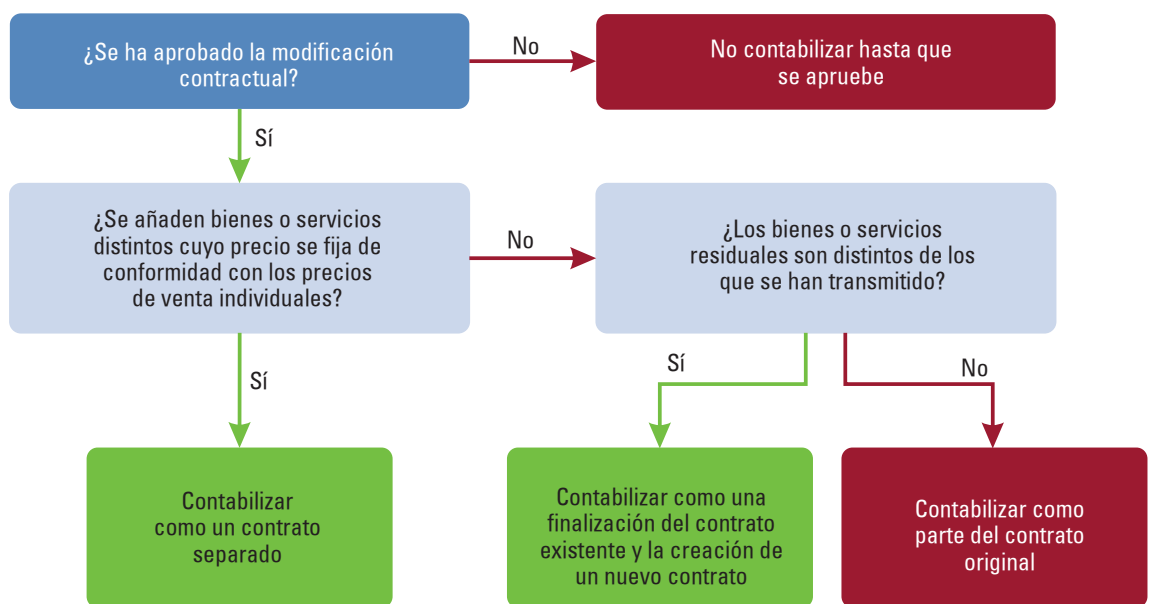
## 6 Modificaciones contractuales

Una modificación contractual es todo cambio del alcance del trabajo o del precio de un contrato (o ambos). Se produce cuando las partes de un contrato aprueban una modificación que genera nuevos derechos y obligaciones exigibles a las partes del contrato, o modifica los ya existentes.

Al igual que sucede en la fase de identificación de un contrato, una modificación contractual tiene que ser exigible legalmente. Una modificación puede ser aprobada de las siguientes maneras:

- por escrito;
- oralmente; o
- de forma implícita como consecuencia de la práctica del negocio en el que opera la entidad.

En el siguiente flujograma se ilustra cómo se contabilizan las modificaciones contractuales según la nueva norma.



### ¿Cuáles son las implicaciones?

#### El momento del reconocimiento del ingreso podría cambiar

En la actualidad, existen guías sobre modificaciones contractuales para contratos de producción y para contratos de construcción, pero, de acuerdo con la nueva norma, la guía sobre modificaciones contractuales es única para todos los contratos con clientes. Cuando se realizan modificaciones en contratos vigentes, todas las entidades deben evaluar si la modificación se ha aprobado y si se contabiliza como un contrato separado. En función de esta evaluación, podría verse afectado el momento del reconocimiento del ingreso.



### Ejemplo – Modificación contractual en planes de construcción

La entidad C acuerda construir un crucero especializado para un cliente. A mitad del proyecto, el cliente decide modificar los planes originales para dar cabida a más pasajeros. El cambio se comunica oralmente y no se ha firmado ninguna orden de modificación por escrito para el material, los servicios de diseño o la mano de obra adicionales. La entidad C ha construido barcos para el cliente con anterioridad y el cliente ha estado dispuesto a pagar por los costes incrementales de servicios y materiales, más un margen, siempre que la entidad C pueda mostrar que los costes son razonables dados los cambios solicitados.

Aunque no exista un acuerdo formal con el cliente con respecto al cambio del alcance del trabajo, la entidad C podría reconocer el ingreso derivado de contratos de construcción y determinados contratos de producción en la medida de los costes incurridos más un margen razonable, si es probable que se recuperen los costes mediante un cambio del precio del contrato<sup>7</sup>.

Sin embargo, según la nueva norma, el ingreso no se reconocería hasta que la entidad C pueda demostrar que la modificación contractual ha sido aprobada o es exigible legalmente, lo cual podría o no suceder cuando el cliente solicita el cambio del diseño.

### Próximos pasos

Las entidades deben evaluar si existen diferencias entre su práctica actual y la guía de modificaciones contractuales de la nueva norma. También podrían ser necesarios cambios en los sistemas y procesos existentes para la identificación y el seguimiento continuos de las modificaciones contractuales.

<sup>7</sup> Apartados 35-25-28 de la norma ASC Topic 605 del FASB titulada Revenue Recognition (reconocimiento de ingresos).

# 7 Presentación e información a revelar

## Presentación de activos y pasivos contractuales

Un activo contractual o un pasivo contractual, respectivamente, se reconoce cuando:

- la entidad cumple sus obligaciones contractuales mediante la transferencia de los bienes o servicios; o
- el cliente cumple sus obligaciones contractuales mediante el pago de una contraprestación a la entidad.



El derecho incondicional a la contraprestación se presenta como una cuenta a cobrar y se contabiliza como un instrumento financiero.

## Información a revelar de caracter obligatorio

El objetivo principal en la nueva norma de la información requerida consiste en permitir que los usuarios entiendan la naturaleza, el importe, el momento de reconocimiento y la incertidumbre ligada a los ingresos así como los flujos de efectivo derivados de los contratos con clientes.

La nueva norma exige desgloses cualitativos y cuantitativos que corresponden a las siguientes categorías:

- contratos con clientes:
  - desagregación de ingresos;
  - cambios en los activos, pasivos y costes contractuales;
  - obligaciones contractuales; y
  - precio de transacción asignado a las obligaciones contractuales pendientes;
- juicios significativos, y cambios de los juicios, en la aplicación de los requerimientos:
  - determinación del plazo del cumplimiento de las obligaciones contractuales; y
  - determinación del precio de la transacción y de los importes asignados a las obligaciones contractuales; y

La nueva norma permite que las entidades que no sean de interés públicos y determinadas entidades sin ánimo de lucro incluyan menos información de acuerdo con los PCGA en Estados Unidos.

## Requerimientos de información intermedia

Las entidades de interés público y determinadas entidades sin ánimo de lucro que presentan su información financiera de acuerdo con los PCGA en Estados Unidos deben cumplir con los desgloses cuantitativos de la nueva norma en cada periodo intermedio. Sin embargo, aquellas entidades que informan de acuerdo con las NIIF sólo tienen que presentar una desagregación de los ingresos en los periodos intermedios, y seguir lo dispuesto en la NIC 34 *Información financiera intermedia* para determinar si son necesarios otros desgloses. Las entidades que no sean entidades de interés público y determinadas entidades sin ánimo de lucro que presentan su información financiera de acuerdo con los PCGA en Estados Unidos están exentas de incluir desgloses específicos sobre ingresos en los periodos intermedios.

### ¿Cuáles son las implicaciones?

#### Información adicional obligatoria

De acuerdo con la nueva norma, las entidades tendrán que facilitar más información que en la actualidad sobre los contratos con clientes.

Aunque gran parte de la información será de carácter cualitativo, hay determinada información cuantitativa —por ejemplo, desagregación de ingresos y obligaciones contractuales pendientes— que podrán exigir cambios significativos en los procesos de recopilación de datos y los sistemas informáticos. Al planificar cómo recopilar la información adicional, las entidades de interés público y determinadas entidades sin ánimo de lucro tendrán que considerar el hecho de que también son obligatorios desgloses en los periodos intermedios.

La información a revelar relativa a la desagregación pretende mostrar cómo afectan los factores económicos a la naturaleza, el importe, el momento de reconocimiento y la incertidumbre de los ingresos y los flujos de efectivo. Aunque se proporcionan ejemplos de categorías en la guía de aplicación, la nueva norma no indica las categorías de desagregación necesarias para cumplir este objetivo, así que la dirección de las entidades tendrá que utilizar juicios. El número de categorías necesarias para cumplir el objetivo dependerá de la naturaleza de las actividades de negocio de la entidad y de sus contratos.

### Próximos pasos

Las entidades deberán identificar los datos que no están disponibles actualmente y que son necesarios para los desgloses requeridos por la nueva norma. Una buena forma de hacerlo consiste en preparar una simulación de sus estados financieros. Si alguna información no está disponible en los sistemas existentes, se pondrá de manifiesto al realizar este ejercicio y se podrá definir el alcance de un proyecto para modificar los sistemas y procesos con el objetivo de captar la información necesaria.

## 8 Fecha de entrada en vigor y transición

En el caso de las entidades que aplican las NIIF, la norma entrará en vigor en los ejercicios anuales iniciados a partir del 1 de enero de 2017. La aplicación anticipada está permitida solo de acuerdo con las NIIF.

En el caso de las entidades que aplican los PCGA en Estados Unidos, las fechas de entrada en vigor son las siguientes:

- En las entidades de interés público y determinadas entidades sin ánimo de lucro<sup>8</sup>, la norma entrará en vigor en los ejercicios anuales —y en los periodos intermedios comprendidos en dichos ejercicios anuales— iniciados a partir del 15 de diciembre de 2016.
- En todas las demás entidades, la norma entrará en vigor en los ejercicios anuales iniciados a partir del 15 de diciembre 2017 y habrá un aplazamiento adicional de un año para los periodos intermedios. Sin embargo, esas entidades podrán optar por adoptar la norma al mismo tiempo que las entidades de interés público.

Las entidades podrán adoptar la nueva norma de forma retroactiva o mediante un ajuste del efecto acumulado al comienzo del primer ejercicio al que se aplica la nueva norma.

### Enfoque retroactivo

Las entidades podrán adoptar la nueva norma de forma retroactiva, aunque pueden aplicar cualquiera de las siguientes simplificaciones prácticas:

- en el caso de contratos finalizados antes de la fecha de aplicación inicial, la entidad no tiene que reexpresar los contratos iniciados y finalizados en el mismo periodo anual;
- en el caso de contratos con contraprestación variable que se finalizan en la fecha de aplicación inicial o antes, la entidad puede utilizar el precio de la transacción en la fecha en la que se ha finalizado sin estimar el importe de la contraprestación variable; y
- en el caso de periodos presentados previos a la fecha de aplicación inicial, la entidad puede optar por no revelar información sobre el importe del precio de la transacción asignado a las obligaciones contractuales pendientes o dar una explicación de cuándo se va a reconocer ese ingreso.

Si una entidad aplica una o varias simplificaciones prácticas, debe hacerlo de forma coherente en todos los periodos aplicables e informar sobre las opciones que ha elegido.

Si la entidad aplica el enfoque retroactivo, está obligada a incluir la información requerida relevante de acuerdo con sus PCGA vigentes en relación a un cambio en los principios o en las políticas contables.<sup>9</sup>

### Enfoque del efecto acumulado

Las entidades pueden elegir no ajustar retroactivamente los periodos comparativos y adoptar, en cambio, la nueva norma en la fecha de aplicación ajustando las reservas de apertura del ejercicio. En este caso, solo tendrían que ajustar en la fecha de aplicación inicial, los contratos abiertos cuando eran de aplicación los PCGA anteriores.

Si una entidad opta por este enfoque, está obligada a revelar el importe en el que se ve afectado cada epígrafe de los estados financieros en el ejercicio de adopción como resultado de aplicar la nueva norma, además de una explicación de los cambios significativos con respecto a los PCGA anteriores.

<sup>8</sup> Esta fecha se aplica a las entidades sin ánimo de lucro que han emitido, o son entidades financiadas mediante determinados títulos de deuda pública (*conduit debt obligor*), valores que se negocian, están registrados o cotizan en un mercado de valores o en un mercado no organizado (OTC, por sus siglas en inglés).

<sup>9</sup> La norma ASC Topic 250 del FASB titulada Accounting Changes and Error Corrections (cambios contables y correcciones de errores) se aplica a las entidades que informan según los PCGA en Estados Unidos, y la NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores, a las que aplican las NIIF. Las entidades que aplican las NIIF pueden optar por presentar solo la información cuantitativa que exige el párrafo 28(f) de la NIC 8 para el ejercicio anual inmediatamente anterior.

## Resumen de los enfoques de transición

Enfoque	Pre-adopción	Año comparativo	Año corriente	Año de ajuste en patrimonio
Retroactivo total - sin excepciones	PGCA anterior	Nuevo PGCA	Nuevo PGCA	1 enero 2016*
Parcialmente retroactivo - sin excepciones	PGCA anterior	Requisitos mixtos	Nuevo PGCA	1 enero 2016*
Efecto acumulado	PGCA anterior	PGCA anterior	Nuevo PGCA	1 enero 2017

\* Si una entidad con cierre anual presenta dos años de comparativos, la fecha del ajuste patrimonial será 1 de enero de 2015

## Entidades que aplican las NIIF por primera vez

Las entidades que aplican las NIIF por primera vez pueden elegir aplicar la nueva norma retroactivamente, utilizando las simplificaciones prácticas disponibles, o aplicar el efecto acumulado a partir de la fecha de transición a las NIIF.

### ¿Cuáles son las implicaciones?

#### La aplicación retroactiva ofrece comparabilidad pero podría ser complicada

La aplicación retroactiva ofrecería información financiera comparable correspondiente a los periodos presentados. Sin embargo, a pesar de las simplificaciones prácticas, es posible que sea necesario efectuar análisis históricos significativos, algo que podría ser costoso y complicado, especialmente para las entidades con contratos a largo plazo. Las entidades que optan por la aplicación retroactiva—incluido el uso de simplificaciones prácticas—tendrían que actualizar el resto de documentos integrantes de la información financiera, incluido el informe de gestión, para reflejar este hecho. Las entidades registradas en la Comisión de Valores de Estados Unidos (Exchange Commission o SEC) que opten por la aplicación retroactiva tendrán que considerar el requerimiento que les exige presentar datos financieros anuales seleccionados correspondientes a cinco ejercicios. La SEC se está planteando publicar guías o emitir exenciones a la aplicación de la nueva norma en relación con el requisito de presentar datos financieros de cinco ejercicios, pero aún no han anunciado ninguna decisión al respecto.

Los analistas e inversores deben estar atentos a las simplificaciones prácticas elegidas por las distintas entidades, ya que el número de opciones de transición disponibles podría afectar a la comparabilidad entre jurisdicciones y dentro de los sectores.

## Próximos pasos

Las entidades deben considerar los diferentes enfoques de transición disponibles y elegir la opción que se ajuste mejor a la organización. Podría resultar de utilidad considerar qué enfoques tienen previsto elegir otras entidades del mismo sector.

Muchas tendrán que efectuar un análisis histórico de sus contratos. En el caso de la aplicación retroactiva, es posible que tengan que elaborar un plan de transición con información paralela, incluidas conciliaciones, con el fin de tener acceso a los datos necesarios para facilitar la información comparativa.

Los inversores y otras partes interesadas desearán entender el impacto de la nueva norma sobre el negocio en general. Las entidades deberán considerar planes de comunicación para áreas clave de interés en relación al enfoque seleccionado para la transición, el efecto sobre los resultados financieros, los costes de implantación y los cambios propuestos en las prácticas de negocio. Las entidades que aplican las NIIF; las entidades que no son de interés público y determinadas entidades sin ánimo de lucro que informan de acuerdo con los PCGA en Estados Unidos; tendrán que informar sobre si tienen la intención de adoptar la norma de forma anticipada.



# Acerca de esta publicación

Esta publicación ha sido elaborada por el grupo KPMG International Standards Group (que forma parte de KPMG IFRG Limited).

## Contenidos

Nuestras publicaciones tituladas Primeras impresiones se elaboran con motivo de la aparición de una nueva Norma Internacional de Información Financiera (NIIF), una interpretación o alguna otra modificación significativa de los requerimientos de las NIIF. Contienen debates sobre los elementos clave de los nuevos requerimientos, hacen hincapié en áreas que pueden dar lugar a cambios en la práctica y proporcionan ejemplos que ayudan a valorar el impacto de su aplicación.

En esta edición de Primeras impresiones se consideran los requisitos de la NIIF 15 Ingresos de contratos con clientes y otras NIIF publicadas a 31 de mayo de 2014.

En muchos casos, podría ser necesario llevar a cabo un análisis y una interpretación más a fondo para que una empresa aplique las NIIF a sus propios hechos, circunstancias y transacciones individuales. Asimismo, parte de la información incluida en esta publicación se basa en observaciones iniciales realizadas por el International Standards Group de KPMG que pueden ir variando según se desarrolle la práctica.

## Manténgase informado

Consulte la página [kpmg.com/ifrs](http://kpmg.com/ifrs) para mantenerse al tanto de las últimas novedades en las NIIF y echar un vistazo a nuestra serie de publicaciones. Tanto si utiliza las NIIF por primera vez como si ya las aplica actualmente, podrá encontrar resúmenes sencillos de novedades recientes, directrices detalladas sobre requerimientos complejos y herramientas prácticas como estados financieros ilustrativos y listas resumen de información a revelar. Si busca una perspectiva local, siga los enlaces a los recursos de las NIIF disponibles en las firmas miembro de KPMG de todo el mundo.

Todas estas publicaciones son relevantes para los que participan en la preparación de la información financiera de acuerdo con las NIIF. Las series de publicaciones *In the Headlines* e *Insights into IFRS: An overview* ofrecen información esencial para comités de auditoría y consejos de administración.

Qué necesita	Serie de publicaciones	Propósito
<b>Información general</b>	<a href="#">In the Headlines</a>	Ofrece un resumen de cambios significativos en materia de contabilidad, auditoría y gobierno corporativo, así como su impacto en las entidades.
	<a href="#">IFRS Newsletters</a>	Se destacan debates recientes del IASB y del FASB con respecto a proyectos sobre instrumentos financieros, seguros y arrendamientos. Incluye un resumen, un análisis del posible impacto de las decisiones, la situación actual y el calendario previsto para que se completen los proyectos.
	<a href="#">The Balancing Items</a>	Se centra en pequeñas modificaciones a las NIIF.
	<a href="#">New on the Horizon</a>	Se analizan los requerimientos de documentos provisionales como proyectos de norma y se ofrecen los puntos de vista de KPMG. También está disponible para sectores específicos.
	<a href="#">First Impressions</a>	Se analizan los requerimientos de nuevas normas y se destacan las áreas que pueden dar lugar a un cambio en la práctica.

Qué necesita	Serie de publicaciones	Propósito
<b>Cuestiones surgidas en la aplicación</b>	<a href="#">Insights into IFRS</a>	Se hace hincapié en la aplicación de las NIIF en la práctica y se explican las conclusiones a las que hemos llegado con respecto a muchas cuestiones de interpretación. La versión resumida ofrece información esencial para comités de auditoría y consejos de administración.
	<a href="#">IFRS Practice Issues</a>	De abordan problemas de aplicación práctica con los que puede encontrarse una entidad cuando aplica las NIIF. También está disponible para sectores específicos.
	<a href="#">IFRS Handbooks</a>	Incluye orientaciones interpretativas amplias y ejemplos ilustrativos para exponer con más detalle o aclarar la aplicación práctica de una norma.
<b>Presentación de información intermedia y anual</b>	<a href="#">Guide to financial statements – Illustrative disclosures</a>	Muestra un formato posible para los estados financieros elaborados de acuerdo con las NIIF, sobre la base de una multinacional ficticia. Disponible para periodos anuales e intermedios, y para sectores específicos.
	<a href="#">Guide to financial statements – Disclosure checklist</a>	Se identifica la información a revelar exigida por los requerimientos actualmente en vigor para periodos anuales e intermedios.
<b>Comparación con los PCGA</b>	<a href="#">IFRS compared to US GAAP</a>	Se destacan diferencias significativas entre las NIIF y los PCGA en Estados Unidos. La versión resumida ofrece información esencial para comités de auditoría y consejos de administración.
<b>Cuestiones específicas de cada sector</b>	<a href="#">IFRS Sector Newsletters</a>	Ofrece una actualización periódica sobre novedades en la contabilidad y en la regulación que afectan directamente a sectores específicos.
	<a href="#">Application of IFRS</a>	Muestra cómo las entidades contabilizan y revelan información en sus estados financieros relativa a cuestiones específicas del sector.
	<a href="#">Impact of IFRS</a>	Ofrece una introducción a las principales cuestiones contables de las NIIF para sectores específicos y se analiza cómo afectará la transición a las NIIF a una entidad que opera en tal sector.

Con respecto a la nueva norma, también tenemos previsto publicar un documento titulado *Talking about Revenue*, donde se examinarán las principales cuestiones que surgen del proceso de implantación, y un documento titulado *Issues In-Depth*, que contendrá un análisis detallado y observaciones sobre la nueva norma.


Para acceder a una amplia variedad de documentación y directrices sobre contabilidad, auditoría y presentación de información financiera, consulte la página Accounting Research Online de KPMG. Este servicio de suscripción por Internet puede ser una herramienta valiosa para cualquiera que desee mantenerse informado en el actual entorno dinámico. Si desea probarlo gratis durante 15 días, regístrese hoy en [aro.kpmg.com](http://aro.kpmg.com).

# Agradecimientos

Quisiéramos agradecer los esfuerzos realizados por los autores principales de esta publicación: Glenn D'souza, Katja van der Kuij-Groenberg, Amy Luchkovich, Brian O'Donovan, Henrik Parker y Anthony Voigt del grupo KPMG International Standards Group, y Michael P. Breen, Paul H. Munter y Arturis I. Spencer III del Departamento de Práctica Profesional de KPMG en Estados Unidos.

Quisiéramos dar las gracias también a los miembros del equipo global de IFRS Revenue Recognition and Provisions Topic Team de KPMG por su aportación:

Brian K. Allen	Estados Unidos
Riaan Davel	Sudáfrica
Phil Dowad (Leader)	Canadá
Kim Heng	Australia
Prabhabar Kalavacherla	Estados Unidos
Katja van der Kuij-Groenberg	Países Bajos
Graciela Laso	Argentina
Vijay Mathur	India
Annie Mersereau	Francia
Catherine Morley (Deputy leader)	Hong Kong
Brian O'Donovan (Deputy leader)	Reino Unido
Carmel O'Rourke	República Checa
Thomas Schmid	Suiza
Sachiko Tsujino	Japón



© 2014 KPMG Auditores S.L., sociedad española de responsabilidad limitada, es una filial de KPMG Europe LLP y firma miembro de la red KPMG de firmas independientes afiliadas a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), sociedad suiza. Todos los derechos reservados.

KPMG, el logotipo de KPMG y "cutting through complexity" son marcas registradas o comerciales de KPMG International.

La información aquí contenida es de carácter general y no va dirigida a facilitar los datos o circunstancias concretas de personas o entidades. Si bien procuramos que la información que ofrecemos sea exacta y actual, no podemos garantizar que siga siéndolo en el futuro o en el momento en que se tenga acceso a la misma. Por tal motivo, cualquier iniciativa que pueda tomarse utilizando tal información como referencia, debe ir precedida de una exhaustiva verificación de su realidad y exactitud, así como del pertinente asesoramiento profesional.