



## **FACULTAD DE TURISMO Y FINANZAS**

### **DOBLE GRADO EN FINANZAS Y CONTABILIDAD Y RELACIONES LABORALES Y RECURSOS HUMANOS**

#### **ESTUDIO DE LAS PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE LA NIIF 15 Y NRV 14<sup>a</sup>**

Trabajo Fin de Grado presentado por Beatriz Ramírez González, siendo la tutora del mismo la profesora Inmaculada Lucuix García.

Vº. Bº. del Tutor/a:

Alumno/a:

D<sup>a</sup>. Inmaculada Lucuix García

D<sup>a</sup>. Beatriz Ramírez González

Sevilla, 26 de junio de 2017.





**DOBLE GRADO EN FINANZAS Y  
CONTABILIDAD Y RELACIONES  
LABORALES Y RECURSOS HUMANOS  
FACULTAD DE TURISMO Y FINANZAS**

**TRABAJO FIN DE GRADO  
CURSO ACADÉMICO [2016-2017]**

TÍTULO:

**ESTUDIO DE LAS PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE LA NIIF 15 Y LA NRV  
14<sup>a</sup>**

AUTOR:

**BEATRIZ RAMÍREZ GONZÁLEZ**

TUTOR:

**D<sup>a</sup>. INMACULADA LUCUIX GARCÍA**

DEPARTAMENTO:

**CONTABILIDAD Y ECONOMÍA FINANCIERA**

ÁREA DE CONOCIMIENTO:

**ECONOMÍA FINANCIERA Y CONTABILIDAD**

RESUMEN:

El presente trabajo realiza un estudio sobre las principales diferencias entre la nueva normativa internacional NIIF 15 de ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes y la Norma de Registro y Valoración 14<sup>a</sup> de nuestro PGC abordando sus aspectos más relevantes.

El estudio aborda los aspectos más esenciales como los requisitos del contrato y el concepto de obligación de desempeño, así como la valoración y reconocimiento del ingreso y otras cuestiones especiales de importancia a tener en cuenta como la modificación del contrato, los pactos de recompra y acuerdos de devolución o los costos del contrato.

Este estudio desde una perspectiva teórico-práctica pone de manifiesto los efectos que puede suponer para las empresas la aplicación de la nueva Norma sobre ingresos, abordando cada aspecto de forma detallada que hasta ahora la NRV 14<sup>a</sup> regulaba de forma muy general.

**PALABRAS CLAVE:**

Norma Internacional de Información Financiera, NIIF 15, Norma de Registro y Valoración 14ª, IASB, Contratos con clientes, Obligaciones de desempeño.

## ÍNDICE

1. CONSIDERACIONES PREVIAS.....	1
1.1. INTRODUCCIÓN.....	1
1.2. NORMA DE REGISTRO Y VALORACIÓN 14 <sup>a</sup> .....	2
2. NIIF 15: ASPECTOS ESENCIALES.....	7
2.1. PRESENTACIÓN DE LA NIIF 15.....	7
2.2. REQUISITOS DEL CONTRATO PARA LA APLICACIÓN DE LA NIIF.....	11
2.3. EL CONCEPTO DE OBLIGACIÓN DE DESEMPEÑO COMO UNIDAD DE REGISTRO DEL INGRESO.....	14
3. VALORACIÓN Y RECONOCIMIENTO DEL INGRESO.....	19
3.1. EL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN.....	19
3.1.1. La contraprestación variable.....	20
3.1.2. Componente significativo de financiación.....	23
3.1.3. Contraprestación distinta al efectivo.....	24
3.1.4. Contraprestación pagadera a un cliente.....	24
3.2. ASIGNACIÓN DEL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN A LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO.....	25
3.2.1. Asignación basada en precios de venta independientes.....	27
3.2.2. Asignación de un descuento.....	31
3.2.3. Asignación de la contraprestación variable.....	31
3.3. RECONOCIMIENTO DEL INGRESO.....	32
4. CUESTIONES ESPECIALES.....	37
4.1. MODIFICACIÓN DEL CONTRATO.....	37
4.2. VENTAS CON PACTO DE RECOMPRA Y ACUERDOS DE DEVOLUCIÓN.....	41
4.3. COSTOS DEL CONTRATO.....	44
5. CONCLUSIONES.....	47
6. BIBLIOGRAFÍA.....	49



# CAPÍTULO 1

## CONSIDERACIONES PREVIAS

### 1.1.INTRODUCCIÓN

Este trabajo se centra en el estudio de la nueva Norma Internacional de Información Financiera (NIIF 15) relativa a los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes. En 2014, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) emitió la norma con fecha de vigencia a partir del 1 de enero de 2017. Sin embargo, un año más tarde se modificó la fecha de entrada en vigor, posponiéndose para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018, aunque se permite su aplicación de forma anticipada.

El estudio aborda los aspectos más relevantes de la norma de forma detallada, entendiendo por relevantes aquellos que lo diferencian con la Norma de Registro y Valoración 14<sup>a</sup> de nuestro Plan General de Contabilidad (PGC), relativa a los Ingresos por Venta de Bienes y Prestación de Servicios, analizando sus principales diferencias.

La NIIF 15 es el resultado de un proyecto de convergencia entre el IASB, responsable de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), y el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera de Estados Unidos (FASB). Esta norma, sustituye la normativa internacional anterior sobre ingresos (la norma NIC 18 sobre Ingresos de actividades ordinarias, así como a la NIC 11 sobre Contratos de construcción) y es el resultado de varios años de trabajo conjunto entre ambos organismos, ya que se inició en 2002 y finalmente fue emitida el 28 de mayo de 2014.

Cómo indica G. Laso (2014, pág. 1) los ingresos son un componente de extrema importancia para cualquier negocio y un indicador de interés para terceros, siendo una de las partidas más importantes de nuestro PGC que definirán los beneficios como consecuencia de una actividad comercial. La importancia que se le ha otorgado a la norma recae además sobre la incidencia que ésta tendrá sobre la mayoría de las empresas, por lo que requerirá de un proceso de transición en el que las empresas deben evaluar con suficiente antelación las implicaciones que tendrá para su correcta aplicación durante los próximos ejercicios, aunque afectará a algunas industrias más que a otras.

La elaboración de la nueva norma pretende alcanzar tres objetivos principales:

- Eliminar inconsistencias y debilidades en las normas de reconocimiento de ingresos existentes, proporcionando principios claros para el reconocimiento de ingresos
- Proporcionar un único modelo de reconocimiento de ingresos que mejorará la comparabilidad a través de una variedad de industrias, las empresas y las fronteras geográficas
- Y por último, simplificar la preparación de los estados financieros al reducir el número de requisitos a los cuales los preparadores deben referirse.

Las NIIF emitidas por el IASB tienen una relación directa con nuestra normativa contable debido a nuestra pertenencia como miembros de la Unión Europea. Las NIIF que resultan de aplicación en la UE son previamente adoptadas por la UE como sus normas contables. Estas NIIF se aplican directamente desde 2005 en la elaboración de las Cuentas Anuales consolidadas de los grupos que cotizan en bolsa. Respecto a las Cuentas Anuales individuales sin embargo, atienden a lo que dice la introducción del PGC. Así, mediante el Reglamento 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de julio de 2002 relativo a la aplicación de normas internacionales de

contabilidad, se requiere una armonización internacional en materia contable para dotar a la información de homogeneidad. Nuestro actual PGC está adaptado a la normativa internacional basándose en las Normas Internacionales de Información Financiera (entendiendo por tales tanto las NIIF, como las anteriores Normas Internacionales de Contabilidad, NIC) y por ello, cualquier modificación sustancial en éstas puede provocar como consecuencia una modificación en nuestro PGC como se establece en su introducción.

En el estudio del trabajo destaca como fuente de información principal la Norma Internacional de Información Financiera sobre Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes (NIIF 15) y el Real Decreto 1514/2007 por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. Incluyendo las Aclaraciones a la NIIF 15, los Fundamentos de Conclusiones y los Ejemplos ilustrativos emitidos por el IASB que acompañan a la norma. También se han tenido en cuenta publicaciones, manuales, revistas contables, entre otras.

El presente trabajo se ha estructurado conforme a 5 capítulos, donde se aborda en primer lugar, tras esta introducción, un estudio de los principales aspectos de la NRV 14ª de nuestro PGC.

El segundo capítulo se centra en la NIIF 15 introduciendo los aspectos más esenciales que la diferencian de la NRV 14ª destacando los requisitos del contrato y el concepto de Obligación de Desempeño.

El tercer capítulo comprende la valoración y reconocimiento del ingreso, abordando la determinación del precio de la transacción y la casuística de la contraprestación variable, así como la asignación del precio de la transacción a las Obligaciones de Desempeño.

El capítulo 4 destaca algunas cuestiones especiales que se encuentran reguladas en la NIIF 15 y que hemos considerado interesante destacar por no estar expresamente contempladas en nuestro PGC. De esta forma, en este capítulo se ha querido tener en cuenta aspectos como la modificación del contrato, las ventas con pacto de recompra y acuerdos de devolución y los costos del contrato.

Para finalizar el estudio, el último capítulo recoge las conclusiones finales que argumentan la realización del trabajo aportando los resultados encontrados

## **1.2. NORMA DE REGISTRO Y VALORACIÓN 14ª.**

El Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, regula el tratamiento contable de los ingresos por ventas y prestaciones de servicios en la norma de registro y valoración (NRV) 14ª.

En el Marco conceptual de nuestro PGC se incluyen los principios y conceptos contables básicos que sirven de guía para una correcta interpretación de las normas contables y registro de los hechos económicos.

Partiendo del objetivo de mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, lo que supone que el registro de las operaciones se realice atendiendo a su realidad económica y no solo a su forma jurídica, con respecto a los ingresos, es fundamental para su correcto registro y valoración el Principio de Devengo, que establece el criterio de cuándo deben registrarse *“Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los*

*gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro” (PGC).*

Es decir, el registro de un ingreso (un gasto) es independiente de su fecha de cobro (pago). Con el Principio de Devengo nos aseguramos que en cada periodo contable la empresa lleve a la cuenta de resultados (cuenta de pérdidas y ganancias) exclusivamente los gastos e ingresos que correspondan a ese periodo. Aunque cabe destacar que hay ingresos que se reconocen pero no se imputan a la cuenta de pérdidas y ganancias, es decir, son imputados directamente en el patrimonio neto de acuerdo con las normas de registro y valoración contenidas en el PGC.

Los ingresos se definen según el Marco conceptual del PGC en su punto 4<sup>o</sup> dentro de los elementos de las cuentas anuales, como *“incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones, monetarias o no, de los socios o propietarios”*. Este concepto de ingresos comprende tanto los ingresos de actividades ordinarias como las ganancias.

La Norma de Registro y Valoración 14<sup>a</sup> dedicada a los ingresos por ventas y prestación de servicios está basada en la NIC 18 de ingresos ordinarios, aunque ésta es mucho más extensa y recoge también los ingresos procedentes de intereses, regalías y dividendos.

En esta norma se establece que los ingresos procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por el valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir, que será el precio acordado deducido por algún descuento, rebaja o similar que la empresa pueda conceder, así como los intereses de los créditos que puedan aplicarse. Además exceptúa que los impuestos que gravan estas ventas y servicios, que deben repercutir a terceros, por ejemplo, el impuesto del valor añadido (IVA) y los impuestos especiales, así como las cantidades recibidas por cuenta de terceros, no formarán parte de dichos ingresos. En este aspecto cabe destacar que la norma no diferencia entre ingresos procedentes de la venta de bienes y de prestación de servicios cuando se refiere a su valoración siendo ambas a valor razonable, sin embargo, sí hace distinción con respecto a su reconocimiento contable.

En el caso de que la contraprestación de la venta o de la prestación de servicios no se realice en efectivo, sino recibiendo el vendedor bienes o servicios, la norma establece expresamente que no se reconocerá ningún ingreso por la permuta de bienes o servicios, por operaciones de tráfico, de similar naturaleza y valor. Como indica S. Caro Fernández (2008, p. 245-246), cuando la norma menciona bienes de idéntica naturaleza, se identifica con mercaderías que se podrían intercambiar entre ambas empresas al objeto de poder satisfacer pedidos en diferentes zonas geográficas. En caso contrario, cuando los bienes o servicios objeto de intercambio tengan naturaleza distinta, sí se deberá reconocer el ingreso debiendo ser valorado al valor razonable de los bienes o servicios recibidos, ajustados por las cantidades de efectivo u otros medios equivalentes transferidos en la operación, siempre que éstos puedan ser medidos con fiabilidad.

Es importante destacar que la norma recoge la posibilidad de reconocer un ingreso aplicando criterios diversos cuando existan diferentes componentes identificables en una misma transacción (como puede ser la venta de un bien con servicios anexos), aunque no especifica qué criterio llevar a cabo para identificar estos componentes. Asimismo señala que transacciones diferentes pero relacionadas entre sí se deberán

tratar de forma conjunta como si se tratase de una única operación. Estas indicaciones responden al objetivo contable de reconocer los ingresos teniendo en cuenta el fondo económico de las operaciones. Como se establece en la exposición de motivos de nuestro PGC, el fondo económico y jurídico de las operaciones constituye la piedra angular que sustenta el tratamiento contable de todas las transacciones, de tal forma que su contabilización responda y muestre la sustancia económica y no sólo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas.

Esta norma de registro y valoración desarrolla una serie de condiciones para el reconocimiento de los ingresos dependiendo de si proceden de la venta de bienes o de la prestación de servicios (TABLA 1.1. Y 1.2.) debiéndose cumplir cada uno de los requisitos descritos. Si bien, en ambos casos destaca la importancia de la fiabilidad, es decir que el importe de los ingresos obtenidos por venta de bienes o prestación de servicios pueda valorarse con la seguridad de que la información financiera que se refleja es real.

**Tabla 1.1. Reconocimiento del ingreso por venta de bienes**

CONDICIONES	OBSERVACIÓN 1		OBSERVACIÓN 2	
A) Se han transferido los riesgos y beneficios significativos de la propiedad	Se conserva sólo una parte insignificante de los riesgos y ventajas derivados de la propiedad	<b>Se reconoce el Ingreso por ventas, sólo si se verifican las restantes condiciones</b>	El comprador posee el derecho de vender los bienes a la empresa, y ésta la obligación de recomprarlos por el precio de venta inicial + la rentabilidad normal que obtendría un prestamista	<b>No se reconoce el Ingreso</b>
B) No se mantiene la gestión corriente ni se retiene el control efectivo de los bienes vendidos				
C) Pueden valorarse con fiabilidad: -El importe de los ingresos -Los costes incurridos o a incurrir	Incertidumbre con respecto al cobro de la totalidad o parte de un ingreso previamente reconocido	<b>Se reconocerá un gasto por el importe incobrable</b>		
D) Es probable que se obtengan los				

beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción	
--	--

Fuente: Elaboración propia

Tabla 1.2. Reconocimiento del ingreso por prestación de servicios

Resultado de la transacción			
Puede estimarse de forma FIABLE	NO puede estimarse de forma FIABLE		
Debe de cumplir todos los requisitos:  A) Puede valorarse con fiabilidad: -El importe de los ingresos -El grado de realización de la transacción al cierre -Los costes incurridos y por incurrir en la prestación hasta completarla  B) Es probable que la empresa reciba los beneficios derivados de la transacción	Costes	Ingresos	
	<b>Se reconocerá el Ingreso por prestación de servicios mediante el Método del porcentaje de realización.</b>	Gastos del ejercicio al que correspondan	Es probable la recuperación de los costes incurridos
<b>Se reconoce el Ingreso por prestación de servicios sólo por el importe en que los gastos reconocidos se consideren recuperables -&gt; Variación de Existencias</b>			<b>No se reconoce el Ingreso</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de Caro Fernández, S. (2008)

A partir del análisis de la NRV 14<sup>a</sup> que recoge nuestro PGC, estudiaremos los aspectos más relevantes de la NIIF 15 en el siguiente capítulo para adentrarnos en las principales diferencias y aspectos a destacar que presenta con respecto a la normativa contable española sobre ingresos (NRV 14<sup>a</sup>).



## **CAPÍTULO 2**

### **NIIF 15: ASPECTOS ESENCIALES**

En este capítulo comenzaremos explicando los antecedentes de la NIIF 15, su objetivo y su estructura para posteriormente adentrarnos en sus etapas más relevantes.

#### **2.1. PRESENTACIÓN DE LA NIIF 15**

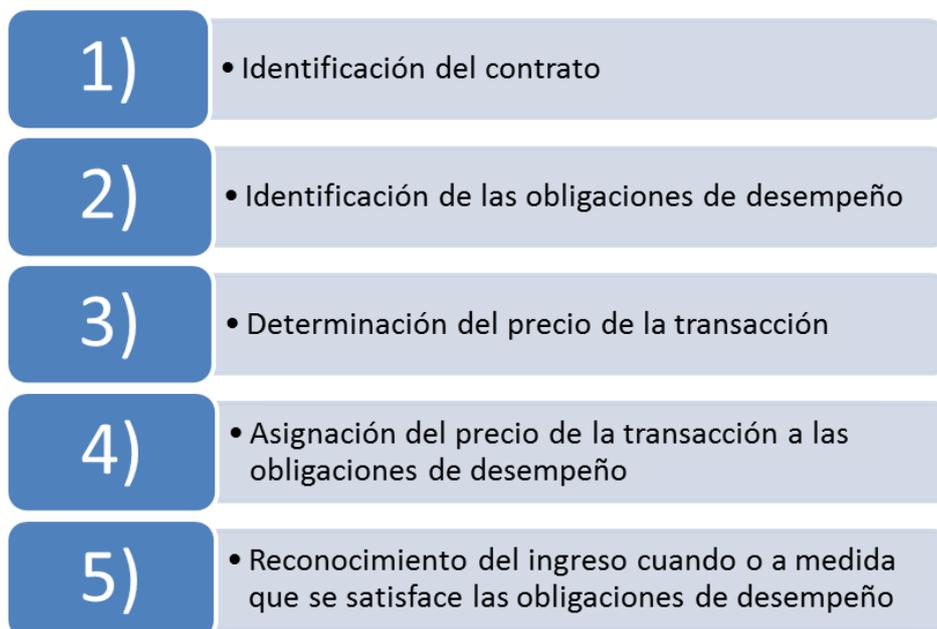
En mayo de 2014, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad emitió la NIIF 15, proporcionando una guía para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes estimando una fecha de entrada en vigor a partir de 1 de enero de 2017. No obstante, en septiembre de 2015 el IASB debatió la necesidad de posponer la fecha de entrada en vigor prorrogándola hasta un año más tarde.

Como refleja el Proyecto de Norma PN/2015/2 *Fecha de Vigencia de la NIIF 15* (Modificaciones propuestas a la NIIF 15) publicado por el IASB, el debate surgió por la solicitud de numerosos interesados que apoyaban que posponer la fecha de vigencia mejoraría la calidad de la implementación de la norma ya que para algunas entidades supondrá una mayor inversión en tiempo, cambiar sus procesos y sistemas de tecnología de la información al adoptarla. Además, cabe destacar que la NIIF 15 se emitió más tarde de lo que se había previsto en un primer momento para su fecha de vigencia, lo que provocó que las entidades contaran con menor tiempo para su implementación del que esperaban tener.

La NIIF 15 establece los principios de presentación de 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 los contratos con clientes. Con su implantación se derogan las hasta entonces vigentes normas sobre ingresos como la NIC 11 y la NIC 18. El reconocimiento de los ingresos que hasta ahora proporcionaban estas normas, basadas más bien en principios generales, eran muy limitadas y su aplicación en transacciones de mayor envergadura era difícil, por lo que las empresas que aplicaban estas normas internacionales debían acudir con frecuencia a las normas del FASB, que proporcionaban guías más concretas para casos específicos, y con frecuencia inconsistentes entre sí. De esta forma, lo que ha intentado la emisión de la nueva norma es un proyecto para clarificar los principios para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias recogiendo en una única normativa.

El principio básico en el que se sustenta la NIIF 15 (Párrafo 2) es que una entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias de forma que representen la transferencia de bienes o servicios comprometidos con los clientes a cambio de un importe que refleje la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios, y para ello plantea un modelo estructurado en las 5 etapas siguientes:

Figura 2.1. Etapas de la NIIF 15.



*Fuente: Elaboración propia*

A continuación pasamos a realizar una breve explicación de cada una de estas etapas al objeto de obtener una visión general del modelo de contabilización del ingreso planteado en la NIIF 15.

-Etapa 1: Identificar el contrato con el cliente

La primera etapa se centra en conocer si existe un contrato y si éste cumple con una serie de requisitos necesarios que exige la norma para que sea de aplicación la NIIF 15. Define un contrato como un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. Los requerimientos de la NIIF 15 se aplican a cada contrato que haya sido acordado con un cliente. En algunos casos, la NIIF 15 requiere que una entidad combine contratos y los contabilice como uno solo. Además, proporciona requerimientos para la contabilización de las modificaciones de contratos.

-Etapa 2: Identificar las obligaciones de desempeño en el contrato

Una vez identificado el contrato, éste puede incluir uno a varios compromisos de transferir bienes o servicios a un cliente. Si esos bienes o servicios son distintos, los compromisos son obligaciones de desempeño y se contabilizarán por separado. Un bien o servicio es distinto si el cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos que están fácilmente disponibles para el cliente y el compromiso de la entidad de transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato. Por ello, será necesario identificar cuántas obligaciones de desempeño existen y así proceder a su correcta contabilización según el criterio descrito.

-Etapa 3: Determinar el precio de la transacción

Cuando ya se ha identificado el contrato y las respectivas obligaciones de desempeño, las dos etapas básicas para el registro de los ingresos, pasamos a la tercera etapa: determinar el importe de la contraprestación. El precio de la transacción representa el importe de la contraprestación a la que la empresa espera tener derecho a cambio de transferir al cliente los bienes y servicios comprometidos en el contrato, es decir, a cambio de cumplir las obligaciones de desempeño identificadas. Puede ser un importe fijo pero también puede ser variable. El importe estimado de la contraprestación variable se incluirá en el precio de la transacción solo en la medida en que sea altamente probable que no ocurra una reversión significativa del importe del ingreso de actividades ordinarias acumulado reconocido cuando se resuelva posteriormente la incertidumbre asociada con la contraprestación variable.

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

Ya identificadas las obligaciones de desempeño y el precio de la transacción, (etapas 2 y 3), la entidad asignará el precio de la transacción a cada obligación de desempeño sobre la base de los precios de venta independientes relativos de cada bien o servicio distinto comprometido en el contrato. Si un precio de venta no se observa de forma independiente, la entidad lo deberá estimar.

En algunas ocasiones, el precio de la transacción incluye un descuento o un importe variable de la contraprestación que se relaciona en su totalidad con una parte del contrato. La norma especifica cuándo una entidad asignará el descuento o contraprestación variable a una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño del contrato.

.Etapas 5: Reconocimiento de ingreso de actividades ordinarias cuando la entidad satisface una obligación de desempeño

Por último, una vez culminadas todas las etapas anteriores se reconocerá el ingreso de actividades ordinarias cuando o a medida que satisface una obligación de desempeño mediante la transferencia de un bien o servicio con el cliente. Un activo se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese activo. El importe del ingreso de actividades ordinarias reconocido es el importe asignado a la obligación de desempeño satisfecha.

Una obligación de desempeño puede satisfacerse en un momento determinado o a lo largo del tiempo. Cuando las obligaciones de desempeño se satisfacen a lo largo del tiempo, la entidad reconocerá el ingreso de actividades ordinarias a lo largo del tiempo seleccionando un método apropiado para medir el progreso de la entidad hacia la satisfacción completa de esa obligación de desempeño.

La NIIF 15 no sigue un orden correlativo con respecto a las etapas anteriormente descritas y engloba dos grandes partes. Por un lado, comienza abordando el reconocimiento de los ingresos; incluyendo la etapa 1 (Identificación del contrato con cliente), la etapa 2 (Identificación de las obligaciones de desempeño en el contrato) y la etapa 5 (Reconocimiento del ingreso de actividades ordinarias cuando la entidad satisface una obligación de desempeño). Por otro lado, se determina la valoración del ingreso, la cual consta de la etapa 3 (Determinación del precio de la transacción) y la etapa 4 (Asignación del precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño del contrato).

A continuación la Norma incluye los costos del contrato; los costos incrementales de la obtención de un contrato, así como los costos de cumplir un contrato. Seguidamente aborda la presentación de la información a revelar.

La Norma finaliza con 4 apéndices con el mismo valor normativo que el contenido anterior. El apéndice A establece una serie de definiciones de términos para solventar errores a la hora de interpretar la Norma correctamente. El apéndice B es una guía de aplicación organizada en categorías, por ejemplo: guía sobre los métodos de medición del avance hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño, venta con

derecho a devolución, sobre pagos iniciales no reembolsables y algunos costos relacionados, garantías, etc. El apéndice C detalla la fecha de vigencia y transición, la cual se aplicara a partir de 1 de enero de 2018, aunque se permite la aplicación anticipada de la misma. Por último el apéndice D redacta las modificaciones que la entrada en vigor de la NIIF 15 produce en otras normas, las cuales deben ser aplicadas si una entidad la aplica para un periodo anterior a su fecha de entrada en vigor.

Como es habitual en la emisión de las NIIF, la NIIF 15 se acompaña de un documento de Fundamentos de las Conclusiones, en el que se plantea de forma resumida las consideraciones de los Consejos (IASB Y FASB) para alcanzar las conclusiones recogidas en la norma. Además acompañan a la Norma unos ejemplos ilustrativos, que muestran situaciones hipotéticas que ilustran la forma en que una entidad puede aplicar algunos de los requerimientos de la NIIF 15 a aspectos concretos de un contrato con un cliente.

Por último, señalar que después de emitir la NIIF 15, el IASB y el FASB formaron un Grupo de Recursos en Transición (GRT) para apoyar la implementación de la Norma. Las consideraciones derivadas del GRT han quedado recogidas en un documento de aclaraciones a la NIIF 15 publicado en abril de 2016. La gran mayoría de cuestiones tratadas por este grupo han sido resueltas sin necesidad de realizar cambios en la norma. No obstante hubo aspectos en los que los análisis del GRT indicaron que existían importantes diferencias en la interpretación de los requerimientos de la NIIF 15:

- La identificación de las obligaciones de desempeño
- Las contraprestaciones del principal frente a las contraprestaciones del agente
- La concesión de licencias
- La cobrabilidad
- La medición de las contraprestaciones distintas al efectivo.

Los consejos analizaron los cinco temas y las posibles soluciones prácticas, y cada consejo decidió hacer modificaciones para aclarar los requerimientos de la NIIF 15. Como resultado, el IASB emitió Aclaraciones a la NIIF 15 haciendo modificaciones específicas a la NIIF 15 con respecto a tres de las cinco cuestiones consideradas: identificación de obligaciones de desempeño, contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones del agente y concesión de licencias. El IASB concluyó que no era necesario modificar la NIIF 15 con respecto a las otras dos cuestiones. (Fundamento de Conclusiones, párrafo 27C)

Como hemos visto, La NIIF 15 sigue un modelo general mediante el que regula de forma conjunta los ingresos por venta de bienes o prestación de servicios sin hacer ninguna distinción, mientras que la Norma RV 14<sup>a</sup> trata de forma conjunta los ingresos por venta de bienes y prestación de servicio sólo en lo que denominamos los aspectos comunes, entre ellos la valoración, sin embargo en el reconocimiento hace una diferenciación de éstos. Se trata sin duda de una diferencia destacable respecto a la regulación de los ingresos de nuestro PGC.

Dicho esto, siguiendo el objetivo de nuestro trabajo, en este capítulo pasamos a estudiar dos aspectos esenciales del modelo planteado en la NIIF 15, los cuales además no se encuentran recogidos en nuestro PGC: identificación del contrato y el concepto de Obligación de Desempeño.

## 2.2. REQUISITOS DEL CONTRATO PARA LA APLICACIÓN DE LA NIIF.

La identificación del contrato es parte esencial de la NIIF 15, por ello se sitúa en la primera etapa de su modelo.

Las entidades deben aplicar la norma a un contrato sólo si la contraparte es un cliente. La Norma se debe aplicar a cada contrato con carácter individual, no obstante se permite un tratamiento a una cartera de contratos siempre que exista una expectativa razonable de que los efectos en los estados financieros no difieran significativamente del que resultaría al aplicar la Norma a cada contrato de forma individual.

La NIIF 15 en su Apéndice A establece que un cliente es una parte que ha contratado con una entidad la obtención de bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la entidad a cambio de una contraprestación. Esta definición intenta aclarar el concepto de cliente para así diferenciarlo de un contrato que debe contabilizarse según la NIIF 15 de otros tipos de contratos como otros acuerdos con socios o colaboradores. Los consejos destacaron que podría estar dentro del alcance de la NIIF 15 si ese colaborador o socio cumple la definición de un cliente para alguna o todas las condiciones del acuerdo.

En el párrafo 9 de la NIIF, la Norma comienza abordando una serie de requisitos primordiales para que un contrato se encuentre dentro de su alcance:

- Cada parte del contrato ha aprobado el contrato, ya sea de forma escrita u oral, y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones.
- La entidad puede identificar los derechos de cada parte del contrato con respecto a los bienes y/o servicios que se transfieren.
- La entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir.
- El contrato tiene un fundamento comercial. Esto quiere decir, que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo se espera que cambien como consecuencia del contrato aprobado.
- Es probable que la entidad obtenga la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o derechos que se transfieren al cliente. Se estimará que su recaudación es probable considerando únicamente la capacidad del cliente y su intención de pagar la debida contraprestación al vencimiento.

Para que una entidad contabilice un contrato con un cliente, primero debe analizar si cumple con todos los requisitos de la NIIF 15 para conocer si se encuentra dentro de su alcance. Una vez verificados, la empresa no debe volver a evaluarlos excepto en el caso de que existan cambios significativos que pudiesen debilitar algún criterio. Por ejemplo, si se deteriora la capacidad del cliente para cumplir con la contraprestación acordada en el contrato.

También se evaluarán nuevamente los requisitos del contrato en el caso de que en un principio no cumpliera con alguno o ninguno de ellos, para determinar si posteriormente se cumplen en algún momento. Hasta que no se cumplan todos los requisitos, si la empresa recibe la contraprestación del cliente podrá reconocer el ingreso de actividades ordinarias únicamente si:

-No existan obligaciones pendientes de transferir bienes o servicios al clientes y toda, o sustancialmente toda, la contraprestación prometida por el cliente se ha recibido por la entidad y es no reembolsable.

-Se ha terminado el contrato y la contraprestación recibida del cliente es no reembolsable.

Especificando que en ambos casos la contraprestación recibida debe ser no reembolsable.

Si no cumple con los dos requisitos anteriormente descritos, entonces se reconocerá la contraprestación como un pasivo que representará la obligación de transferir bienes o servicios en el futuro o la obligación de reembolsar el importe recibido por no haber sido correspondido con lo acordado en el contrato.

La Norma también explica que un contrato se considera que no existe si cada parte del contrato tiene derecho de forma unilateral a terminar un contrato totalmente sin ejecutar, sin necesidad de compensar a la otra parte. Se entiende que un contrato está totalmente sin ejecutar cuando la empresa no ha transferido ningún bien o servicio a la otra parte y además, no ha recibido, ni tiene derecho a recibir, contraprestación alguna a cambio. A efectos de aplicar la Norma es importante el concepto de contrato totalmente sin ejecutar, ya que se puede dar el caso de que el contrato no sea cancelable y esté totalmente sin ejecutar. Por lo que incluyendo esos contratos dentro del alcance de la NIIF 15, una entidad estaría obligada a suministrar información adicional sobre un cambio en su situación financiera que procediera de la realización de esos contratos. Sin embargo, si el contrato pendiente de ejecutar es cancelable sin penalización la NIIF 15 no resulta aplicable, ya que no afectarían a la situación o rendimiento financiero de una entidad hasta que una de las partes cumpla.

Este apartado presenta una condición completamente novedosa con respecto a la NRV 14<sup>a</sup>, en la que no se incluye ningún requisito necesario en los contratos con clientes para reconocer un ingreso por actividades ordinarias. No exige ninguna condición para los contratos, ni los define ni menciona. No obstante, se puede interrelacionar uno de los requisitos que aparecen en la NIIF 15 con una de las condiciones para el reconocimiento del ingreso que aparece en la NRV 14<sup>a</sup>, haciendo referencia a la probabilidad de que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción tanto para los ingresos por ventas como para los ingresos por prestación de servicios. Aunque la condición es muy escueta y en la Norma Internacional agrega qué criterios se considerarán para inducir que es probable recibir la contraprestación. Otra cuestión a destacar es el de las permutas, en el que la NRV 14<sup>a</sup> explica que no se reconocerá ningún ingreso por la permuta de bienes o servicios de similar naturaleza o valor. Esto concuerda con el requisito de fundamento comercial de los contratos con clientes incluido en la NIIF 15, ya que la permuta de bienes no se encontraría dentro de los requisitos para tratarse como un contrato dentro de la aplicación de la NIIF 15 por no tener un fundamento comercial sino meramente de intercambio de bienes o servicios.

En relación a los contratos con clientes, la NIIF 15 incluye un apartado sobre la combinación de contratos. Siempre que éstos pertenezcan al mismo cliente, se podrá contabilizar como si se tratase de un único contrato cuando se cumplan al menos uno de los tres requisitos siguientes (Párrafo 17, NIIF 15):

- Los contratos se negocien como un paquete con un objetivo comercial único
- El importe de la contraprestación a pagar en un contrato depende del precio o desempeño de otro contrato
- Los bienes o servicios comprometidos en los contratos o algunos de ellos, son una obligación de desempeño única

En este apartado se ha intentado dotar de una solución práctica a las empresas que trabajen con carteras de contratos con características similares. La NRV 14<sup>a</sup> no menciona los casos de combinación de contratos ni menciona que su alcance sea únicamente para los contratos individuales. En este aspecto se mantiene al margen y la NIIF 15 es mucho más amplia tratando este tema. Además, aporta soluciones para casos recurrentes en la práctica habitual de los negocios como son una cartera de contratos con un mismo cliente.

Ejemplo 2.1.: Requisitos del contrato para reconocer un ingreso

Cablesca, S.L. es una empresa dedicada a la venta de material de construcción. Ésta realiza un contrato por escrito con un nuevo cliente por valor de 10.000 euros en materiales. El cliente realiza un desembolso inicial de 5.000 euros y acuerda con la empresa una financiación mediante dos pagos posteriores de igual cuantía (2.500 euros cada uno) en los próximos dos meses a contar a partir de la fecha de la firma del contrato. A la firma del contrato no existe riesgo de impago por parte del cliente, ya que tiene solvencia económica y podrá hacer frente a los pagos pendientes.

Para que la empresa pueda contabilizar el contrato, debe cumplir los requisitos del párrafo 9 de la NIIF 15 que a continuación se analizan:

-Las partes del contrato han aprobado el contrato. En este caso, sí han aprobado el contrato por escrito entre las partes y se comprometen a cumplirlo.

-La empresa puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir. El cliente recibirá los materiales de construcción especificados en el contrato y Cablesca, S.L. recibirá como contraprestación el importe de 10.000 euros.

-La empresa puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir. Las condiciones de pago del contrato son la venta de materiales de construcción por 10.000 euros desembolsando la mitad del importe a la fecha del contrato y el resto, en dos pagos de cuantía igual a 2.500 euros con vencimiento mensual a contar a partir de la fecha de la firma del contrato.

-El contrato tiene fundamento comercial. Es decir, se espera que como consecuencia de ello, el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato. El objetivo del contrato tiene fundamento comercial.

-Es probable que la empresa recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios a transferir. La empresa tiene en cuenta la capacidad del cliente y su intención de pagar a su vencimiento. En este caso, la empresa se ha asegurado de que el cliente tenga solvencia económica para poder hacer frente a la contraprestación del contrato al vencimiento y el cliente tiene intención de cumplirlo.

En resumen, Cablesca, S.L. reúne todos los requisitos de la NIIF 15 para contabilizar el contrato con el cliente.

- Ahora bien, supongamos que los materiales se entregan en el momento en que el cliente realiza el primer pago. ¿Qué ocurriría si posteriormente la capacidad del cliente de poder hacer frente al segundo pago se deteriora?

En todo caso, el desembolso inicial de 5.000 euros se reconocerá como un pasivo por depósito hasta que se produzca la entrega de materiales. En segundo lugar, la empresa reconocerá el ingreso de actividades ordinarias en el momento de la entrega de materiales (primer pago) por un importe de 10.000 euros, cancelará el pasivo y reconocerá un derecho de cobro por el importe del segundo pago pendiente de recibir.

Posteriormente, al deteriorarse la capacidad de pago del cliente la empresa deberá reconocer un deterioro del derecho de cobro previamente reconocido por el importe del segundo pago, ya que no es probable que la entidad cobre la contraprestación a la que tenía derecho.

-En cambio, si suponemos ahora que los materiales se entregan en el momento que el cliente realiza el segundo pago, la empresa reconocerá la contraprestación recibida hasta el momento como un pasivo por depósito y reevaluará los requisitos del párrafo 9 de la NIIF 15 hasta que cumpla con todos para poder reconocer el ingreso por actividades ordinarias.

*Fuente: Elaboración propia a partir de los Ejemplos Ilustrativos NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes De Contratos con Clientes*

### **2.3. EL CONCEPTO DE OBLIGACIÓN DE DESEMPEÑO COMO UNIDAD DE REGISTRO DEL INGRESO**

La identificación de las obligaciones de desempeño se sitúa en la segunda etapa del modelo de la NIIF 15 y forma junto a la etapa 1, un aspecto fundamental para el reconocimiento de los ingresos procedentes de actividades ordinarias. Ambas etapas conforman un nuevo análisis para el reconocimiento de los ingresos que hasta el momento no incluía la NRV 14<sup>a</sup>. En este apartado del capítulo 2 abordaremos la obligación de desempeño como unidad de registro del ingreso. Es importante destacar que en el documento de Aclaraciones a la Norma se trata de uno de los conceptos que ha necesitado de más explicaciones adicionales.

En su apéndice A, la NIIF 15 define una obligación de desempeño como un compromiso en un contrato con un cliente para transferir:

- Un bien o servicio, o un grupo de bienes o servicios, que es distinto
- Una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente los mismos y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente. Estos se identifican como una única obligación de desempeño que se satisface a lo largo del tiempo.

La NRV 14<sup>a</sup> no menciona en ningún momento qué es una obligación de desempeño ni cómo identificarlas. Sin embargo, este concepto aparece en la NIIF 15 como un elemento esencial para el reconocimiento del ingreso. Por tanto estamos ante un elemento complejo que puede dar lugar a cambios importantes en el reconocimiento de los ingresos atendiendo a la NIIF 15.

Las obligaciones de desempeño pueden estar incluidas de forma explícita o de forma implícita dentro del contrato. Normalmente, un contrato refleja de forma explícita los bienes o servicios que se van a transferir mediante el compromiso adquirido. Sin embargo, esto no siempre ocurre así, pudiéndose encontrar obligaciones de desempeño como resultado de prácticas tradicionales de la empresa, políticas publicadas o declaraciones específicas creando una expectativa válida frente a terceros.

La obligación de desempeño incluye las actividades que transfieran un bien o servicio al cliente, y no aquellas que sean necesarias para cumplir con el contrato.

Por otra parte, la norma establece que deben ser registrados de forma independiente los bienes o servicios que son distintos atendiendo a (párrafo 27 NIIF 15):

- Si el cliente puede beneficiarse del bien o servicio por sí solo o junto con otros recursos que ya están disponibles para él. Es decir, que es diferenciable.
- Si el compromiso de la empresa de transferir el bien o servicio al cliente se puede identificar por separado de otros compromisos del contrato. Es decir, es un compromiso diferenciado en el contexto del contrato.

Para cumplir con la segunda condición es necesario un análisis de las condiciones del contrato para identificar los factores que indican que los bienes o servicios son identificables por separado. Algunos de los factores son los siguientes:

- ❖ La empresa no proporciona un servicio significativo para la integración del bien o servicio con otros bienes o servicios comprometidos en el contrato que representan el producto combinado que se incluye en el contrato.

#### Ejemplo 2.2. Servicio de integración significativo

Una entidad realiza un contrato con un cliente para realizar un centro comercial. En el proyecto se incluye la instalación eléctrica, fontanería, material de construcción, abastecimiento, diseño y la construcción del mismo. Para comprobar cuantas obligaciones de desempeño se identifican en el contrato, se deberá analizar en profundidad si cumple con los requisitos del párrafo 27:

- Si el cliente puede beneficiarse del bien o servicio por sí solo o junto con otros recursos que ya están disponibles para él. Se cumple este requisito ya que el cliente podría beneficiarse de los servicios que ya se encuentran disponibles para él, por ejemplo vendiendo los bienes ya adquiridos o utilizándolos para otro proyecto fuera de este contrato. Por ejemplo, para la construcción de una vivienda.

- Si el compromiso de la empresa de transferir el bien o servicio al cliente se puede identificar por separado de otros compromisos del contrato. Los bienes y servicios no son distintos dentro del contexto del contrato de acuerdo con el requisito del párrafo 27 fundamentado en el párrafo 29 a), ya que la empresa proporciona un servicio significativo para la integración del bien o servicio con otros bienes o servicios comprometidos en el contrato que representan el producto combinado que se incluye en el contrato. Esto es muy común al tratarse del sector de la construcción en el que se incluyen bienes significativos para el diseño, instalación y construcción del bien que se incorporarán finalmente a un producto combinado, el centro comercial.

En definitiva, se contabilizará el ingreso atendiendo a una única obligación de desempeño.

*Fuente: Elaboración propia a partir de los Ejemplos Ilustrativos NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes De Contratos con Clientes*

- ❖ El bien o servicio no modifica o ajusta de forma significativa otro bien o servicio comprometido en el contrato.

#### Ejemplo 2.3. Modificación o personalización significativas

Una empresa dedicada a la consultoría tecnológica especializada en desarrollo software a medida, ha realizado un contrato con un cliente para desarrollar su modelo de negocio a través de un software adaptado a las necesidades de su empresa. El servicio incluye la instalación del software, actualizaciones rutinarias y el soporte técnico. Para comprobar cuantas obligaciones de desempeño se identifican en el contrato, se deberá analizar en profundidad si cumple con los requisitos del párrafo 27:

- Si el cliente puede beneficiarse del bien o servicio por sí solo o junto con otros recursos que ya están disponibles para él. Se cumple este requisito ya que el cliente podría beneficiarse del software aunque aún no estuviese actualizado, pudiéndolo

aplicar a cualquier otro negocio o venderlo como parte individual al haberse entregado con anterioridad a las actualizaciones.

- Si el compromiso de la empresa de transferir el bien o servicio al cliente se puede identificar por separado de otros compromisos del contrato. Este requisito no se cumple fundamentado en el párrafo 29 b), ya que el servicio se ha personalizado concretamente para este cliente y el software y el servicio de personalización son inseparables con el fin de proporcionar un sistema completamente integrado.

Como consecuencia de ello, no cumple con el requisito segundo del párrafo 27 de la NIIF 15 y por tanto, atendiendo a la Norma se identificará como una única obligación de desempeño identificada en el contrato, el software personalizado junto con la instalación del mismo. Además de otras dos obligaciones de desempeño: las actualizaciones y el soporte técnico.

*Fuente: Elaboración propia a partir de los Ejemplos Ilustrativos NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes De Contratos con Clientes*

- ❖ El bien o servicio no es altamente dependiente o no está fuertemente interrelacionado con otros bienes o servicios comprometidos en el contrato.

*Ejemplo 2.4. Bienes o servicios altamente dependientes o interrelacionados.*

Una empresa farmacéutica contrata el diseño y fabricación de un nuevo producto experimental para un cliente. Al tratarse de un producto experimental, el diseño requiere una continua revisión de sus componentes haciendo las modificaciones necesarias mientras se fabrica el prototipo, ya sea en el proceso de elaboración o una vez terminado el prototipo. Para comprobar cuantas obligaciones de desempeño se identifican en el contrato, se deberá analizar en profundidad si cumple con los requisitos del párrafo 27:

- Si el cliente puede beneficiarse del bien o servicio por sí solo o junto con otros recursos que ya están disponibles para él. Este requisito se cumple ya que el cliente podría utilizar un prototipo del producto aunque todavía no sea el definitivo, para su beneficio propio o para volverlo a vender.

- Si el compromiso de la empresa de transferir el bien o servicio al cliente se puede identificar por separado de otros compromisos del contrato. Este requisito no se cumple de acuerdo con el párrafo 29 c), ya que se trata de bienes altamente dependiente con otro servicio comprometido en el contrato, por tanto, el cliente no podría optar por comprar el producto sin afectar significativamente a los servicios comprometidos en el contrato. El cliente no puede elegir en este caso si comprar solo el servicio de diseño o el servicio de fabricación sin que afecte de forma significativa el uno o el otro.

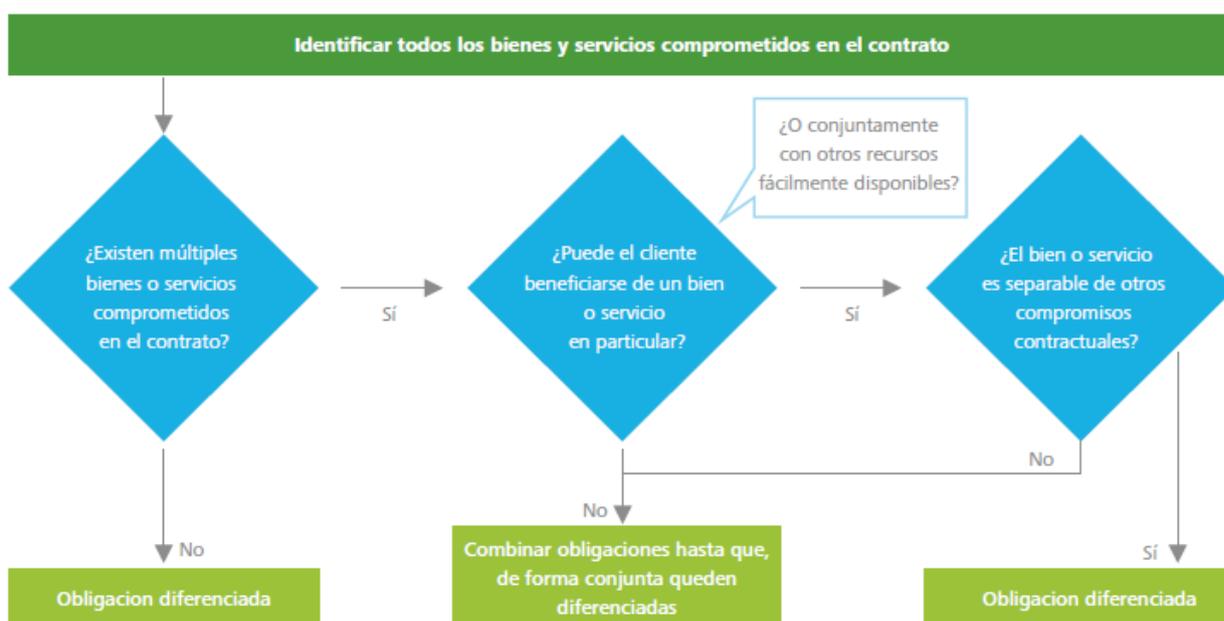
En consecuencia, nos encontramos ante una única obligación de desempeño del diseño y fabricación del producto farmacéutico, ya que no cumple con los requisitos del párrafo 27 de la NIIF 15.

*Fuente: Elaboración propia a partir de los Ejemplos Ilustrativos NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes De Contratos con Clientes*

Por último, es importante destacar que este último punto corresponde con el párrafo 29 c) de la NIIF 15 y que en el documento de Aclaraciones a la Norma se le identifica como un riesgo de que fuera aplicado más ampliamente de lo que se pretendía, dando lugar a que bienes o servicios comprometidos fueran combinados de forma inapropiada y contabilizados como una obligación de desempeño única. Por lo

que se trata de una problemática de aplicación de la Norma que ha necesitado de numerosas aclaraciones adicionales. A pesar de que el IASB ha tratado de no modificar en lo posible el cuerpo de la norma, los párrafos 26, 27 y 29 que tratan sobre este tema sí se han modificado para comprender mejor el principio de identificabilidad por separado. Esto dependerá de la realidad empresarial, de la política contable de cada empresa y de su juicio profesional.

**Figura 2.2. Identificación de una obligación de desempeño**



*Fuente: Deloitte, Mantente actualizado, Julio 2014.*

La NIIF 15 aborda la identificación de las obligaciones de desempeño como unidad de registro del ingreso y por ello, es necesario un análisis profundo para su correcta contabilización dependiendo de las características del contrato con el cliente y de los bienes o servicios a transferir para identificar si estos son distintos o si lo son sustancialmente y tienen el mismo patrón de transferencia a lo largo del tiempo. La NRV 14<sup>a</sup> no especifica este criterio de identificación pero puede relacionarse con el mismo objetivo cuando aclara que puede ocurrir que los componentes de una misma transacción puedan reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios anexos; y a la inversa, transacciones diferentes pero ligadas entre sí se tratarán conjuntamente. Esto puede relacionarse con los requisitos de la NIIF 15 para ser una única obligación de desempeño.

Una vez analizadas las etapas iniciales del modelo planteado por la NIIF 15, pasaremos a estudiar los aspectos esenciales de la valoración y reconocimiento del ingreso.



## CAPÍTULO 3

### VALORACIÓN Y RECONOCIMIENTO DEL INGRESO

Una vez analizados los aspectos más relevantes de la NIIF 15 en sus primeras etapas, en este capítulo vamos a centrar el objetivo en las cuestiones destacables con respecto a la NRV 14<sup>a</sup> de la valoración y reconocimiento del ingreso que se sitúan en las etapas 3, 4 y 5 de la Norma.

#### 3.1. EL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN

La valoración del ingreso se produce a medida que una obligación de desempeño se satisface, con el fin de reconocer el ingreso procedente de actividades ordinarias con el importe del precio de la transacción que se le asigne a esa obligación de desempeño.

La NIIF 15 en su párrafo 47 define el precio de la transacción como el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros. Además, en los Fundamentos de Conclusiones (párrafo 186), los consejos aclararon que el precio de la transacción debería incluir solo importes a los que la entidad tiene derecho a cobrar según el contrato presente. Por ello, el precio de la transacción no incluye estimaciones de la contraprestación del ejercicio futuro de opciones por bienes o servicios adicionales o por órdenes de cambio futuras. Hasta que el cliente ejerza la opción o acuerde el cambio de la orden, la entidad no tendrá derecho a la contraprestación. También aclararon que los importes a los que tiene derecho la entidad según el contrato presente pueden pagarse por cualquier parte, no sólo por el cliente.

La naturaleza, calendario e importe de la contraprestación a que se ha comprometido el cliente afecta a la estimación del precio de la transacción. De este modo, deberá considerar los siguientes aspectos: (Párrafo 48)

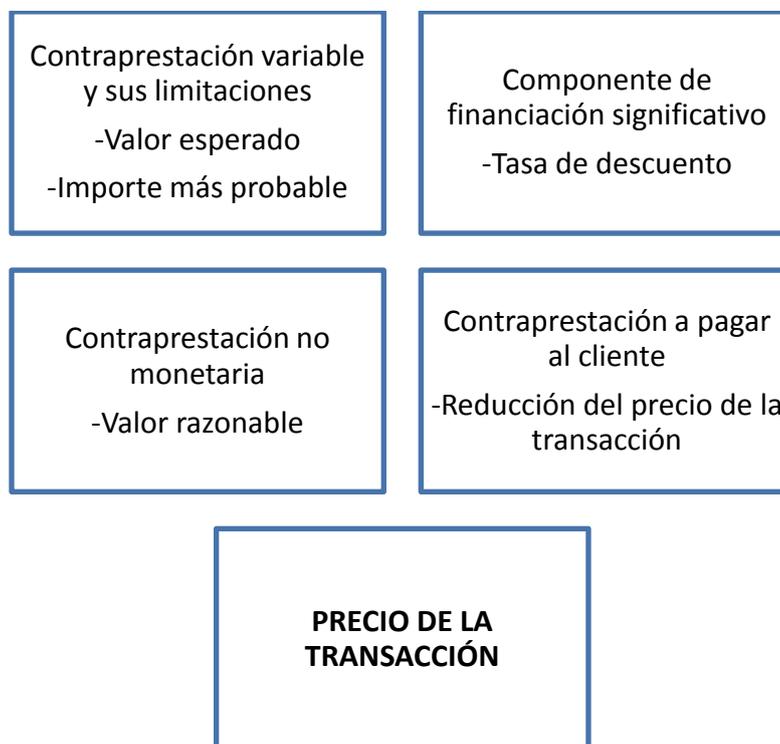
- La contraprestación variable
- Las limitaciones a las estimaciones de la contraprestación variable
- El contrato tiene un componente de financiación significativo
- El importe de la contraprestación acordado es en forma distinta al efectivo
- Existe una contraprestación a pagar al cliente por la entidad

Cada uno de estos aspectos serán estudiados en profundidad a lo largo de este capítulo, ya que la NRV 14<sup>a</sup> no lo especifica en su contenido haciendo referencia únicamente a su valoración a valor razonable: *“se valorarán por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos, que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para dichos bienes o servicios, deducido: el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos.”*, sin embargo la NIIF 15 lo desarrolla de forma extensa comprendiendo desde el párrafo 50 al 72 de cara a una mejor comprensión a la hora de su aplicación en la práctica.

Por último y a efectos de determinar el precio de la transacción, la empresa asumirá que los bienes o servicios se transferirán al cliente según el compromiso y de acuerdo con el contrato existente y que el contrato no se cancelará, renovará o modificará.

El precio de la transacción puede tener un importe fijo, variable o ambos. La determinación del precio cuando éste sea un importe fijo, es decir que no variará, será sencilla. Sin embargo, cuando se trata de un importe variable la casuística requiere un mayor detenimiento en su valoración, por ello le hemos dedicado un análisis más profundo en el siguiente apartado del presente capítulo.

**Figura 3.1. El precio de la transacción**



*Fuente: Elaboración propia*

### 3.1.1. La contraprestación variable

A la hora de determinar el precio de la transacción puede que la contraprestación no sea un importe fijo, sino variable, por lo que se deberá estimar dicho importe que podrá variar debido a descuentos, devoluciones, reducciones en el precio, incentivos, primas de desempeño, penalizaciones, etc. De otro modo, también podrá variar si depende de algún suceso futuro. (Párrafo 50, NIIF 15)

La NIIF establece casos en los que la contraprestación acordada es variable (Párrafo 51):

(a) Las prácticas tradicionales de negocio o las políticas publicadas por la entidad crean en el cliente la expectativa válida de que la empresa aceptará un importe de contraprestación que es menor que el precio señalado en el contrato.

(b) 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.

Dependiendo de los hechos y circunstancias, las entidades estiman el importe de la contraprestación variable con el valor esperado o bien con el importe más probable. En estos casos la entidad deberá estimar el importe de la contraprestación variable mediante uno de estos dos métodos, eligiendo en todo caso aquel que refleje de forma más real el importe de la contraprestación a la que tendrá derecho.

La NIIF 15 define el valor esperado como la suma de los importes ponderados según su probabilidad en un rango de importes de contraprestación posibles. Un valor esperado puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si una entidad tiene un gran número de contratos con características similares.

De igual modo, la NIIF 15 también define el método del importe más probable, siendo el importe individual más probable del contrato, pudiendo ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si el contrato tiene solo dos desenlaces posibles, por ejemplo si la empresa logra una prima de desempeño o no la logra.

Para determinar cuál de los dos métodos será el más apropiado, la entidad deberá reunir todo tipo de información histórica, actual y del escenario que se prevé en el futuro para identificar un número razonable de importes de contraprestación posibles y de esta forma acercarnos al importe más realista.

Cuando la empresa espera reembolsar contraprestaciones parciales o totales de la contraprestación recibida por un cliente, esto originará un pasivo por reembolso cuyo importe se medirá al importe de la contraprestación recibida o por recibir a la cual no espera tener derecho. No obstante, tanto el pasivo por reembolso, como la estimación realizada del precio de la transacción, se actualizará en cada cierre contable para tener en cuenta los diversos cambios que se hayan podido producir. De acuerdo con esta circunstancia, en el capítulo 4 se analizará cómo se contabiliza un pasivo por reembolso cuando proviene de una venta con derecho a devolución.

La Norma establece una limitación a las estimaciones de la contraprestación variable para que no surjan cambios posteriores entre el importe del ingreso reconocido y la contraprestación variable real que forma parte del precio de la transacción. Para ello, la entidad debe reconocer toda o parte de la estimación realizada de la contraprestación variable únicamente cuando sea altamente probable que no vayan a surgir cambios significativos en el importe del ingreso reconocido. De acuerdo con la norma, la empresa deberá evaluar si es probable que ocurra teniendo en cuenta la probabilidad de que se puedan reintegrar los ingresos y el volumen de los mismos.

Además, la NIIF 15 incluye un listado no exhaustivo de sucesos que pueden dar lugar a que la probabilidad aumente y que la reversión se transforme en significativa. Por tanto, es importante evaluar si se dan algunos de los siguientes aspectos (Párrafo 57, NIIF 15):

- (a) El importe de la contraprestación es altamente sensible a factores que están fuera de la influencia de la entidad.
- (b) La incertidumbre sobre el importe de la contraprestación no se espera que se resuelva durante un largo periodo de tiempo.
- (c) La experiencia de la empresa u otra evidencia con tipos similares de contratos es limitada, o esa experiencia tiene un valor predictivo limitado.
- (d) La empresa tiene por práctica ofrecer un amplio rango de reducciones de precios o cambiar los términos y condiciones de pago de contratos similares en circunstancias parecidas.
- (e) El contrato tiene un gran número y amplio rango de importes de contraprestación posibles.

En suma, la empresa antes de reconocer un ingreso por actividades ordinarias deberá tener en cuenta si el importe del precio de la transacción es un importe fijo o variable (o ambos). En el segundo caso deberá estimar la contraprestación variable a través del valor esperado o del importe más probable adecuándose al que refleje en mayor medida el importe real. Además, deberá tener en cuenta las limitaciones de la

Norma y reconocer únicamente toda o parte de la estimación cuando sea altamente probable de que no surjan cambios significativos que reviertan la situación inicial.

Para una mejor comprensión de la contraprestación variable, se ha realizado el siguiente ejemplo.

### Ejemplo 3.1.:Contraprestación variable

La empresa El Laurel, S.L., dedicada al servicio de catering para diferentes eventos ha realizado un contrato con un cliente el 01/01/2017 para la degustación de 150 menús para un evento por valor de 10.500 euros. Para ello se acuerdan dos pagos:

El primer pago se realizará a la firma del contrato el 01/01/2017, antes de la fecha de la celebración del evento, por un importe fijo de 5.000 euros.

El segundo pago se realizará el mismo día de la celebración del evento con fecha 15/04/2017 y dependerá del número de comensales que finalmente asistan al evento. Estableciéndose del siguiente modo:

Si asisten 150 comensales o menos, deberá pagar 5.500 euros con una probabilidad de que esto ocurra del 75%.

Si asisten más de 150 comensales, deberá pagar 7.000 euros con una probabilidad de que esto ocurra del 25%.

Además, la empresa le ofrece un descuento del 5% si el día del evento contrata otros servicios adicionales como la decoración, la planificación del evento, ambientación, iluminación, etc. La probabilidad de que esto ocurra es del 60%.

Inicialmente, la empresa deberá estimar el precio de la transacción, es decir, el importe de la contraprestación a la que tendrá derecho. Para la valoración de la contraprestación variable se utilizará el método del valor esperado, siendo éste la suma de los importes ponderados según su probabilidad en el rango de importes de contraprestación posibles. En este caso, utilizaremos la siguiente fórmula:

$$(5.500 \text{ euros} \times 0,75) + (7.000 \text{ euros} \times 0,25) = 5.875 \text{ euros}$$

El segundo método para estimar el valor de la contraprestación variable es el importe más probable, que en este caso será que asistan 150 comensales o menos por valor de 5.500 euros ya que cuenta una probabilidad del 75% de que ocurra.

La empresa deberá elegir el método que mejor represente el importe al que tendrá derecho, siendo el método del valor esperado que lo refleja la situación posible con mayor exactitud y el que reflejará el valor de la contraprestación variable.

Por otro lado, el descuento del 5% tiene una alta probabilidad de que éste ocurra y al no tener un rango de importes de contraprestación posibles no es necesario realizar cálculos.

Finalmente, el precio de la transacción incluirá el importe fijo del primer pago junto con la estimación realizada del valor de la contraprestación variable a la que tendrá derecho en el segundo pago, incluido el descuento.

Importe fijo: 5.000 euros

Importe variable: 5.875 euros

TOTAL = 10.875

-Descuento del 5% =  $(10.875 \text{ euros} \times 0,05) = 543,75 \text{ euros}$

TOTAL = PRECIO DE LA TRANSACCIÓN = 10.331,25 euros

*Fuente: Elaboración propia*

### **3.1.2. Componente significativo de financiación**

Otro punto importante a tener en cuenta al determinar el precio de la transacción, es la existencia de un componente de financiación significativo dentro del contrato.

La empresa deberá actualizar el valor del dinero ajustando el precio de la transacción cuando en el contrato exista un componente de financiación significativo, ya se encuentre de forma explícita en el contrato o de forma implícita en las condiciones del mismo, para reflejar el valor que tendría el importe de la transacción si se hubiera realizado en efectivo a la firma del contrato.

Al ajustar el precio de la transacción, la empresa utilizará la tasa de descuento para determinar el valor actual del pago futuro reflejando así las características del crédito y las garantías. La NIIF establece además dos limitaciones al respecto:

- En primer lugar, si al comienzo del contrato la empresa espera que el transcurso del tiempo entre que se transfieren los bienes o servicios y el momento en que el cliente realiza el pago es igual o menor a un año, no se requerirá que se actualice su valor. Por tanto, quedaría excluido de este apartado y no sería necesario el ajuste del importe al que tendrá derecho.
- En segundo y último lugar, la Norma establece que en el caso de que la empresa tuviese que actualizar el valor al comienzo del contrato, una vez efectuado éste la empresa no deberá actualizar la tasa de forma posterior aunque las circunstancias del mismo se vean modificadas.

Lo primordial en este aspecto es evaluar al comienzo del contrato si existe o no un componente de financiación y si éste es significativo. Para analizar la importancia que tiene la financiación dentro del contrato, la NIIF esclarece en su párrafo 61, que la empresa deberá tener en cuenta dos aspectos relevantes:

- La diferencia entre el importe de la contraprestación acordada y el precio de venta en efectivo de los bienes o servicios comprometidos
- El efecto del periodo de tiempo esperado entre el momento en que la entidad transfiere los bienes o servicios comprometidos con cliente y el momento en que el cliente paga por dichos bienes o servicios; y las tasas de interés dominantes en el mercado correspondiente.

Además, la empresa deberá reconocer los ingresos o gastos financieros por intereses derivados de la financiación en la medida en que se reconozca el activo (cuenta por cobrar) o el pasivo del contrato y de forma diferenciada del ingreso por actividades ordinarias.

Para una mejor comprensión práctica de esta casuística, la NIIF 15 ha querido establecer en su párrafo 62 situaciones en las que no se trata de la existencia de un componente de financiación significativo aunque a primera vista sí lo parezca al ser un pago de forma aplazada o adelantada. Estos casos son motivados: (a) porque el cliente pague por anticipado y el calendario de la transferencia de bienes o servicios sea a voluntad del cliente; (b) que la parte sustancial de la contraprestación comprometida por el cliente es variable y el importe o calendario de esa contraprestación varía según ocurra o no un suceso futuro que no está sustancialmente dentro del control del cliente o de la entidad; o (c) si la diferencia entre la contraprestación acordada y el precio de venta en efectivo del bien o servicio surge por razones distintas a la de proporcionar financiación al cliente o a la empresa, y la diferencia entre dichos importes es proporcional al motivo de la diferencia. Por ejemplo, esto surge en algunos sectores como el de la construcción donde el cliente realiza un pago por anticipado y otro al final de la ejecución de la obra cuando el

contrato se ha completado satisfactoriamente con el objetivo principal de obtener la seguridad de que la empresa cumplirá con las obligaciones contractuales, en lugar de obtener financiación.

### **3.1.3. Contraprestación distinta al efectivo**

En el caso en el que el cliente se compromete a resolver el contrato en una forma distinta al efectivo, para determinar el precio de la transacción será necesario valorarlo a valor razonable. La NIIF 15 establece en este caso la misma valoración que indica la NRV 14ª de nuestro PGC valorando los ingresos por prestación de servicios y la venta de bienes a valor razonable, que será el precio acordado para dichos bienes o servicios. Sin embargo, la normativa española no establece el caso en el que la contraprestación resulte ser no monetaria. La NIIF 15 en este caso es mucho más exhaustiva y plantea otros casos que puedan surgir como consecuencia de la práctica normal del negocio.

Cuando el cliente aporta bienes o servicios al objeto de cumplir con el contrato, es necesario que también se transfiera el control de los bienes o servicios aportados para que sea de aplicación la valoración como una contraprestación distinta al efectivo.

La NIIF 15 establece además el caso en el que la empresa no pueda estimar de forma razonable el valor razonable de la contraprestación, que entonces se medirá de forma indirecta a partir de la referencia del precio de venta independiente de los bienes o servicios transferidos o por transferir. No obstante, la Norma establece un límite cuando el valor razonable varía por razones distintas a la forma de la contraprestación, por ejemplo debido al desempeño de la entidad; en este caso sería de aplicación los límites de las estimaciones de la contraprestación variable estudiados en el punto 3.1.1. de este mismo capítulo. Especificando que deberá incluir en el precio de la transacción todo o parte del importe de la contraprestación variable estimada a partir del método del valor esperado o del importe más probable de acuerdo con el párrafo 53, solo en la medida en que sea altamente probable que no ocurra una reversión significativa del importe del ingreso de actividades ordinarias acumulado reconocido cuando posteriormente se resuelva la incertidumbre sobre la contraprestación variable.

### **3.1.4. Contraprestación pagadera a un cliente**

La contraprestación pagadera a un cliente incluye aquellos importes de efectivo que la empresa paga o espera pagar al cliente incluyendo el crédito, cupón, vale o elementos similares que sean de aplicación contra el importe adeudado a la entidad.

La NIIF 15 establece que la contraprestación pagadera a un cliente se contabilizará como una reducción en el precio de la transacción y a su vez, de los ingresos de actividades ordinarias excepto en el caso de que el pago al cliente se realice a cambio de un bien o servicio distinto al que transfiere la entidad. Por ejemplo, una empresa que fabrica componentes informáticos realiza un contrato con un cliente minorista para la adquisición de 10.000 euros de bienes informáticos a lo largo de un año. Además, la empresa se compromete a realizar un pago no reembolsable al cliente por la adquisición de otros productos del sector textil que vende el cliente minorista y que la empresa pretende adquirir. Atendiendo a los párrafos 70 a 72 de la NIIF 15 sobre la contraprestación pagadera a un cliente, el pago al cliente se produce a cambio de un bien o servicio distinto al que transfiere a la entidad. Por tanto, no se contabiliza como una reducción en el precio de la transacción sino como una compra de bienes o servicios a proveedores.

Si la contraprestación pagadera al cliente incluye un importe variable, la empresa estimará el precio de la transacción de acuerdo con la contraprestación variable regulada en los párrafos 50 a 58 y estudiada en este mismo capítulo anteriormente. En el caso de que la contraprestación sea un pago por un bien o servicio distinto

procedente del cliente, la empresa contabilizará la compra del bien o servicio de la misma forma que contabiliza otras compras procedentes de proveedores.

Cuando el importe de la contraprestación pagadera al cliente supera el valor razonable del bien o servicio distinto que la empresa recibe del cliente, contabilizará el exceso como una reducción del precio de la transacción. Sin embargo, si no puede estimarlo, contabilizará toda la contraprestación pagadera al cliente como una reducción del precio de la transacción.

En su párrafo 72 la NIIF 15 aclara que si la contraprestación pagadera al cliente se contabiliza como una reducción del precio de la transacción, la empresa reconocerá la reducción de los ingresos de actividades ordinarias cuando ocurra el último de los siguientes sucesos:

- La entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por la transferencia al cliente de los bienes o servicios relacionados
- La entidad paga o se compromete a pagar la contraprestación incluso si el pago se condiciona a un suceso futuro.

La NRV 14<sup>a</sup> establece que los ingresos procedentes de la venta de bienes y prestación de servicios se valorarán a valor razonable, que salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para dichos bienes o servicios, deducido: el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder. A este respecto, cuando la NIIF 15 establece la contraprestación pagadera a un cliente para determinar el precio de la transacción incluye un precepto que hasta ahora no se había estipulado en la normativa contable aunque sí hace referencia a otros tipos de reducciones en el precio, no incluye la reducción por esta casuística que podría atribuirse a “otras partidas similares” con respecto a la NRV 14<sup>a</sup> en su párrafo primero.

### **3.2. ASIGNACIÓN DEL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN A LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO**

Después de analizar cómo se identifica las obligaciones de desempeño (etapa 2) y se determina el precio de la transacción (etapa 3) y toda su problemática en los dos apartados anteriores, ahora se analizará cómo se distribuye el precio de la transacción entre las diferentes obligaciones de desempeño que corresponde con la cuarta etapa de la NIIF 15.

Esta etapa junto con la identificación de las obligaciones de desempeño, forman parte de los aspectos más novedosos en la NIIF 15, ya que la NRV 14<sup>a</sup> no menciona el término “obligación de desempeño”. Por tanto, es una de las características más importantes de la normativa internacional de información financiera a tener en cuenta por su complejidad a la hora de llevarlo a la práctica.

El objetivo cuando se asigna el precio de la transacción es que una entidad distribuya el precio de la transacción a cada obligación de desempeño (a cada bien o servicio que sean distintos) por un importe que represente la parte de la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente. (Párrafo 73, NIIF 15)

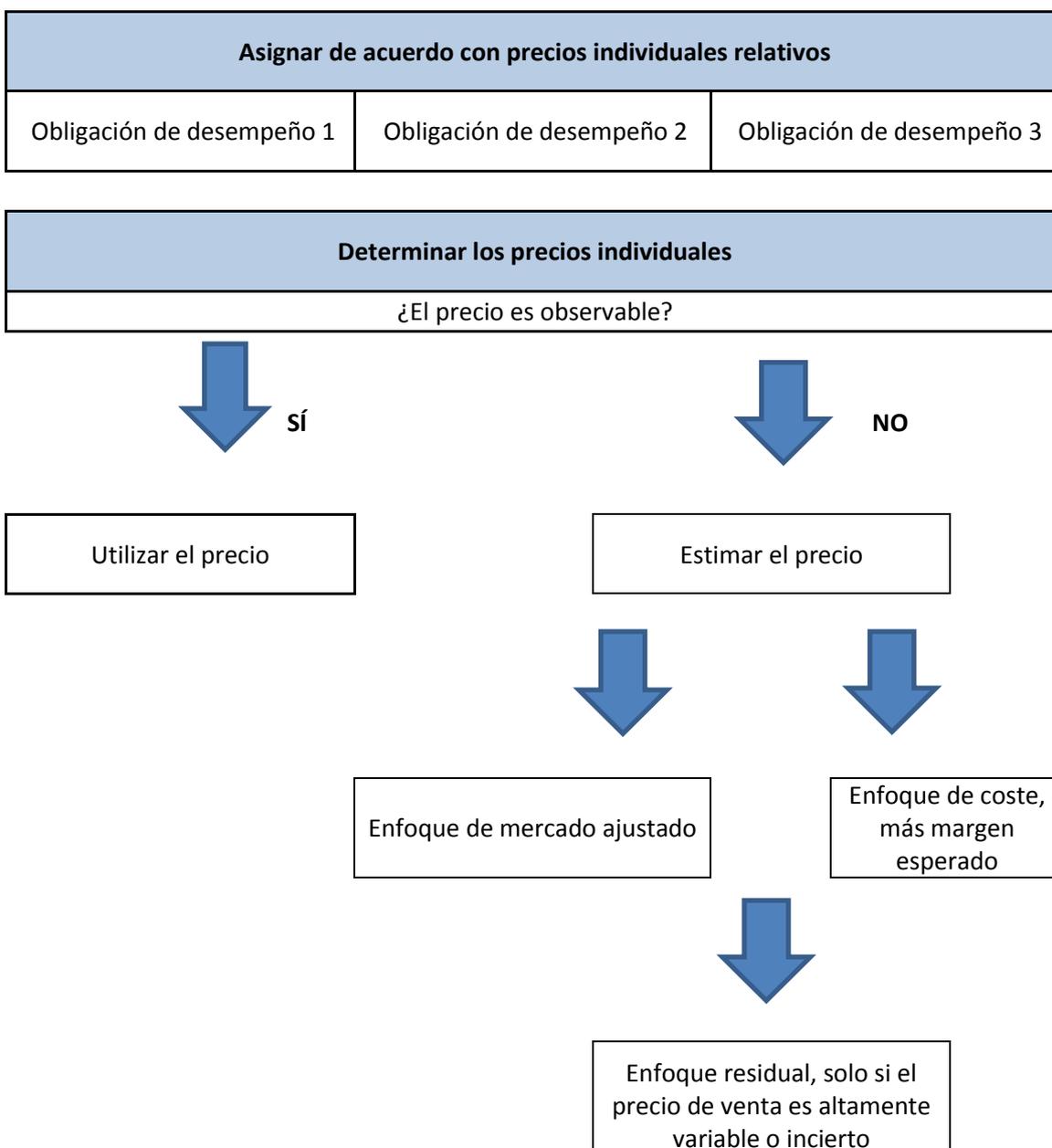
La asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño tendrá cabida cuando en el contrato se identifiquen varias obligaciones de desempeño dada la complejidad en la distribución del mismo. No obstante, podrá aplicarse cuando exista un compromiso de transferir una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente si la contraprestación acordada tiene importes variables.

La pregunta clave de este apartado es: ¿Cómo debe distribuir el precio de la transacción a cada obligación de desempeño? La distribución se realizará de forma

proporcional basándose en el precio de venta independiente, es decir, el precio al que la empresa vendería un bien o servicio comprometido en el contrato de forma separada a un cliente.

Para una mejor comprensión de esta etapa, se introduce la siguiente tabla que se desarrollará en el siguiente apartado del trabajo:

**Tabla 3.2. Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño**



*Fuente: Elaboración propia a partir de KPMG, First Impressions: Ingresos de contratos con clientes.*

### 3.2.1. Asignación basada en precios de venta independientes

Para distribuir el precio de la transacción a cada obligación de desempeño basándose en el precio relativo de venta independiente, la empresa determinará al comienzo del contrato el precio de venta independiente del bien o servicio que subyace de cada obligación de desempeño y asignará el precio de la transacción en proporción a los precios de venta independientes.

El precio de venta independiente lo podemos identificar con el precio observable, es decir, cuando la entidad lo vende de forma separada en circunstancias similares y a clientes parecidos. Un precio de venta independiente puede ser el precio establecido de forma contractual o el precio de cotización.

La situación es diferente si el precio de venta independiente no es directamente observable, en su lugar, habrá que estimar el importe que resultaría de la distribución del precio de la transacción cumpliendo con el objetivo de distribuir el precio de la transacción a cada obligación de desempeño por un importe representativo de la parte de la contraprestación a la cual la empresa espera tener derecho.

La NIIF 15 pone de manifiesto los métodos más adecuados para estimar el precio de venta independiente cuando éste no sea observable, aunque en ningún caso se trata de una lista limitada pudiendo la empresa contemplar otros métodos de valoración. Los métodos que propone la NIIF son los siguientes:

- ❖ Enfoque de evaluación de mercado ajustado

Este método trata de equiparar el precio de venta independiente al precio que se pagaría en el mercado por esos bienes o servicios comprometidos. Incluso ajustándolo a los precios que los competidores de la empresa le asignan a bienes o servicios de características similares.

- ❖ Enfoque del costo esperado más un margen

Este método se basa en que la empresa proyecte sus costos esperados de satisfacer una obligación de desempeño y posteriormente añadir un margen apropiado para ese bien o servicio.

- ❖ Enfoque residual

La empresa puede estimar el precio de venta independiente por referencia al precio de la transacción total menos la suma de los precios de venta independientes observables de los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato. Para estimar el precio desde este enfoque es necesario que el precio de venta sea altamente variable o incierto.

En algunas ocasiones será necesario utilizar una combinación de estos métodos para estimar de mejor forma el importe de los bienes o servicios comprometidos en el contrato. Al utilizar una combinación de métodos, la empresa debe evaluar si al asignar el precio de la transacción a los precios de venta independientes, sigue cumpliendo con el objetivo del párrafo 73 de que una entidad distribuya el precio de la transacción a cada obligación de desempeño por un importe que represente la parte de la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente; y con los requerimientos de las estimaciones del párrafo 78 de la NIIF 15, estimando el precio de venta independiente cuando no es directamente observable, por el importe que resultaría de la distribución del precio de la transacción cumpliendo el objetivo anteriormente descrito.

Para una mayor comprensión se han elaborado varios ejemplos utilizando diferentes métodos de estimación del precio de venta independiente.

Ejemplo 3.2.1. Asignación del precio de la transacción a dos obligaciones de desempeño basada en precios de venta independientes, utilizando el método de precio de mercado ajustado.

La empresa Másmovil, S.L. dedicada al sector de la telefonía contrata con un cliente un servicio de telefonía móvil y un servicio de Internet que se identifican como dos obligaciones de desempeño ya que son servicios distintos atendiendo al párrafo 22 de la NIIF 15, por un importe de 100 euros.

A la hora de asignar el precio de la transacción a las diferentes obligaciones de desempeño, analizamos que el servicio de telefonía móvil tiene un precio de venta independiente observable de 40 euros. Sin embargo, el servicio de Internet no es directamente observable y la empresa estima su precio ajustado al precio de mercado existente por un valor de 70 euros.

PRECIO DE VENTA INDEPENDIENTE

Obligación Desempeño 1	Obligación Desempeño 2
Servicio telefonía	Servicio Internet
40 euros	70 euros
TOTAL = 110 euros	
Precio observable	Precio no observable
	Método Precio de mercado ajustado

ASIGNACIÓN DEL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN

A continuación, se le asigna el precio de la transacción a cada obligación de desempeño.

$$(100 \times 40) / 110 = 36,37 \rightarrow \text{Servicio de telefonía}$$

$$(100 \times 70) / 110 = 63,64 \rightarrow \text{Servicio de Internet}$$

PRECIO DE LA TRANSACCIÓN

Obligación Desempeño 1	Obligación Desempeño 2
Servicio telefonía	Servicio Internet
36,37 euros	63,64 euros
TOTAL = 100 euros	
Precio observable	Precio no observable
	Método precio de mercado ajustado

Finalmente, el precio de la transacción es de 100 euros, asignado 36,37 euros al servicio de telefonía (obligación de desempeño 1) y 63,64 euros al servicio de Internet (obligación de desempeño 2).

Ejemplo 3.2.2. Asignación del precio de la transacción a dos obligaciones de desempeño basada en precios de venta independientes, utilizando el método de costo esperado más margen.

La empresa Segurplus, S.L. que se dedica a prestar un servicio de seguridad a sus clientes, contrata con uno de ellos una alarma contra robos y un servicio de mantenimiento de garantía que supone la sustitución y reparación de la alarma de por vida, por un importe de 240 euros. En este contrato se identifican dos obligaciones de desempeño diferenciadas en el tiempo. A la hora de asignar el precio de la transacción a las diferentes obligaciones de desempeño, analizamos que la alarma tiene un precio de venta independiente directamente observable de 200 euros. Por otra parte, la garantía no es directamente observable y la empresa estima los costos esperados de satisfacer el servicio por 50 euros (incluyendo el costo de la gestión, supervisión y reparación de la alarma) más un margen del 10%, es decir, 55 euros.

PRECIO DE VENTA INDEPENDIENTE

Obligación Desempeño 1	Obligación Desempeño 2
Venta de alarma	Servicio garantía
200 euros	55 euros
TOTAL = 255 euros	
Precio observable	Precio no observable
	Método costo esperado más margen

ASIGNACIÓN DEL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN

A continuación, se le asigna el precio de la transacción a cada obligación de desempeño.

$$(240 \times 200) / 255 = 188,24 \rightarrow \text{Alarma}$$

$$(240 \times 55) / 255 = 51,76 \rightarrow \text{Servicio de garantía}$$

PRECIO DE LA TRANSACCIÓN

Obligación Desempeño 1	Obligación Desempeño 2
Venta de alarma	Servicio de garantía
188,24 euros	51,76 euros
TOTAL = 240 euros	
Precio observable	Precio no observable
	Método costo esperado más margen

Finalmente, el precio de la transacción es de 240 euros, asignado 188,24 euros a la venta de la alarma (obligación de desempeño 1) y 51,76 euros al servicio de garantía de sustitución y reparación (obligación de desempeño 2).

Fuente: Elaboración propia

Ejemplo 3.2.3. Asignación del precio de la transacción a dos obligaciones de desempeño basada en precios de venta independientes, utilizando el método del enfoque residual.

La empresa Popsy, S.L. dedicada a la venta de helados artesanales hasta ahora, ha incluido entre sus productos para diferenciarse de la competencia otros helados gourmet respaldados por un prestigioso chef. La empresa ha realizado un contrato con un cliente formado por dos obligaciones de desempeño por el que se compromete a la venta de helados artesanales y helados gourmet, por un precio total de 160 euros. A la hora de asignar el precio de la transacción a las diferentes obligaciones de desempeño, analizamos que los helados artesanales tienen un precio de venta independiente directamente observable de 100 euros. Sin embargo, la empresa todavía no ha establecido un precio para los helados gourmet y éste no ha sido vendido previamente de forma independiente, por tanto el precio de venta es incierto.

Como consecuencia, la empresa decide estimar el precio de venta independiente de los helados gourmet a través del enfoque residual. Teniendo en cuenta el precio de venta total es de 160 euros y el precio de venta observable de los helados artesanales es de 100 euros, la empresa estima que el precio de venta independiente de los helados gourmet es de 60 euros.

PRECIO DE VENTA INDEPENDIENTE

Obligación Desempeño 1	Obligación Desempeño 2
Venta de helados artesanales	Venta de helados gourmet
100 euros	60 euros
TOTAL = 160 euros	
Precio observable	Precio no observable
	Método enfoque residual

ASIGNACIÓN DEL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN

A continuación, se le asigna el precio de la transacción a cada obligación de desempeño.

100 euros → Venta de helados artesanales  
 60 euros → Venta de helados gourmet

Finalmente, el precio de la transacción es de 160 euros, asignado 100 euros a la venta de los helados artesanales (obligación de desempeño 1) y 60 euros a la venta de helados gourmet (obligación de desempeño 2). Una vez realizada la asignación del precio de la transacción, evaluamos que cumple con el objetivo del párrafo 73 de la NIIF 15 asignando el precio a cada obligación de desempeño de forma que represente la parte de la contraprestación a la que tiene derecho; y los requerimientos del párrafo 78 de estimación del precio de venta independiente.

### 3.2.2. Asignación de un descuento

En el momento en que el precio de la transacción se le asigna a las diferentes obligaciones de desempeño, hay que tener en cuenta los descuentos que puede recibir el cliente para distribuirlo entre todas las obligaciones de desempeño cuando éste afecta a todas. El descuento será asignado de forma proporcional a todas las obligaciones de desempeño del contrato.

¿Cómo se identifica un descuento? La NIIF 15 aclara que se trata de un descuento cuando la suma de los precios de venta independientes de los bienes o servicios comprometidos en el contrato supera a la contraprestación acordada.

No obstante, puede que el descuento afecte solo a una única obligación de desempeño o a algunas, pero no a todas, por lo que la empresa deberá asignar el descuento a las obligaciones de desempeño que afecte en su totalidad y no de forma proporcional. La Norma identifica en qué casos nos encontramos ante esta circunstancia (párrafo 82):

- La empresa vende regularmente cada bien o servicio distinto del contrato de forma independiente
- La empresa también vende regularmente de forma independiente un grupo de algunos de esos bienes o servicios con un descuento sobre los precios de venta independientes de los bienes o servicios en cada grupo.
- El descuento atribuible a cada grupo de bienes o servicios 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.

En estas circunstancias, la empresa debe distribuir el descuento a las obligaciones de desempeño que afecten en su totalidad previamente a utilizar el método del enfoque residual estudiado anteriormente, de cara a estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio para asignar el precio de la transacción a las diferentes obligaciones de desempeño contractuales. De manera que, primeramente distribuirá el descuento y en segundo lugar, estimará el precio mediante el enfoque residual. Se trata de un aspecto relevante a tener en cuenta en el momento de la asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño.

### 3.2.3. Asignación de la contraprestación variable

Al igual que ocurre con los descuentos del apartado anterior, la empresa también deberá analizar si en el contrato existe alguna contraprestación variable, ya que puede estar relacionada con una parte específica del contrato o aplicarse al contrato en su totalidad.

Cuando la contraprestación variable afecta solo a una parte específica del contrato, puede influir en una o más obligaciones de desempeño del contrato; o a uno o más bienes o servicios distintos comprometidos en una serie de bienes o servicios que son distintos pero que forman una única obligación de desempeño. En estas circunstancias, la empresa asignará la contraprestación variable en su totalidad a las obligaciones de desempeño que se vean afectadas siempre que cumpla con los siguientes requisitos que incluye la NIIF en su párrafo 85:

- 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
- 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 del párr. 73, al considerar todas las obligaciones de desempeño y términos relativos al pago del contrato.

Si no cumple con los dos requisitos, la empresa no podrá asignar el importe variable en su totalidad y se guiará por los requerimientos de la NIIF con respecto a la asignación basada en precios de venta independientes y la asignación del descuento para distribuir la contraprestación variable de forma proporcional entre todas las obligaciones de desempeño del contrato.

### **3.3. RECONOCIMIENTO DEL INGRESO**

En los apartados anteriores, hemos analizado la valoración de los ingresos determinando el precio de la transacción y asignándolo a las obligaciones de desempeño. Una vez estudiada la valoración, en este apartado se analizarán los aspectos más relevantes del reconocimiento del ingreso en la NIIF 15 que engloba la última etapa.

El aspecto más destacable de este apartado es identificar cuándo debe producirse el reconocimiento del ingreso. Para ello, la Norma establece que una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o medida que) satisfaga un obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos al cliente. En este punto es importante señalar que la NIIF 15 asimila el bien o servicio a transferir como un activo, y de esta forma identifica la transferencia del bien o servicio (cumplimiento de la obligación de desempeño) con la transferencia al cliente del control del activo.

Como explica la norma, los bienes y servicios son activos, aunque algunos lo sean solo de forma momentánea porque se consumen en el mismo momento que se reciben, como es el caso de muchos servicios. Se trata, por tanto, de un criterio basado en el control que debe aplicarse igualmente tanto a bienes como a servicios. El control de un activo hace referencia a la capacidad para redirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, incluyendo la capacidad de impedir que otras entidades dirijan el uso del activo y obtengan sus beneficios.

Para comprobar si un cliente obtiene el control de un activo, es conveniente considerar cualquier acuerdo para recomprar el activo ya que puede mermar la transferencia de control. Esta problemática se analizará en el siguiente capítulo.

Al comienzo del contrato la empresa evaluará si satisface las obligaciones de desempeño a lo largo de un periodo de tiempo o en un momento concreto para determinar cuándo reconocerá el ingreso por actividades ordinarias.

La NRV 14<sup>a</sup> hace una distinción entre los ingresos por ventas y los ingresos por prestación de servicios con una serie de requisitos a cumplir entre los que se encuentran (en relación a los bienes) que la empresa haya transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica. La Norma entiende que no se transfieren los riesgos y beneficios cuando el comprador posee el derecho de vender los bienes a la empresa, y ésta la obligación de recomprarlos por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista; así como cuando la empresa mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos, o el control efectivo de los mismos. En estas dos condiciones se puede identificar la necesaria transferencia del control de los bienes y servicios aunque la NIIF sólo establece como requisito el control de los activos en el reconocimiento de los ingresos, identificando por activos tanto a los bienes como servicios a transferir.

El resto de condiciones como la fiabilidad y la probabilidad de que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción que establece la NRV 14<sup>a</sup> puede asociarse con los requisitos del contrato para la aplicación de la NIIF analizados en el capítulo 2 del presente trabajo.

Con la emisión de la NIIF 15 los Consejos introdujeron un cambio de criterio en el reconocimiento de los ingresos que hasta ahora regulaba la normativa pasando a evaluar la transferencia de bienes y servicios considerando únicamente el control de los mismos y no la transferencia de los riesgos y recompensas de la propiedad como hasta ahora. Las razones que justifican este cambio son principalmente tres (FC 118):

-Al considerar que los bienes y servicios son activos, lo más conveniente es utilizar un método de reconocimiento basado en el control al igual que el utilizado para determinar cuándo se reconoce un activo o se da de baja en cuentas.

-La utilización del criterio de control es más lógico en el momento de tomar decisiones, ya que determinar la transferencia de los riesgos y recompensas de la propiedad o si retiene algunos supone mayor complejidad.

-El criterio de control implica una correcta evaluación de la identificación de las obligaciones de desempeño satisfechas en momentos diferentes que hasta entonces suponía un conflicto cuando la empresa transfería un bien pero conservaba algunos riesgos asociados.

No obstante, la transferencia de los riesgos y recompensas de la propiedad es en muchas ocasiones un indicador de utilidad para identificar la transferencia de control. Además, los Consejos determinaron que debía evaluarse la obtención de control principalmente desde la perspectiva del cliente al obtenerlo y no desde la perspectiva del vendedor al entregarlo.

En resumen, el reconocimiento del ingreso se trata en la NIIF 15 con un criterio diferente a lo introducido en la NRV 14<sup>a</sup>, ya que la NRV se centra en la transferencia de los riesgos y beneficios mientras que en la Norma Internacional se mide a través de la transferencia de control desarrollándolo de forma más extensa. En la práctica habitual de las empresas este criterio no supondrá grandes diferencias respecto al anterior, pero permitirá facilitar el registro del ingresos en casos como la venta de bienes con servicios anexos, en los resulta difícil determinar la transferencia de riesgos y beneficios.

No obstante, es cierto que, como el uso del criterio de control puede resultar difícil de aplicar en los casos de prestación de servicios y especialmente en el sector de la construcción – las empresas de este sector señalaron que el criterio del control podría conducir a aplicar el método del contrato cumplido, lo que no sería una representación fiel de la realidad económica de su actividad (FC 122)-. A pesar de ello, los Consejos decidieron que el concepto de control se aplicase de igual forma a bienes y servicios, y para abordar estas preocupaciones incluyeron los requerimientos para identificar cuándo una obligación de desempeño es satisfecha como veremos a continuación.

#### **-Obligaciones de desempeño que se satisfacen en un determinado momento:**

Puede ocurrir que la empresa satisfaga la obligación de desempeño cuando se transfiera el control del activo en un momento determinado en el tiempo. Para determinar el momento concreto en que el cliente obtiene el control debe tener en cuenta además de los requerimientos vistos anteriormente, algunos de los siguientes indicadores de transferencia del control:

- ✓ La entidad tiene un derecho presente al pago por el activo
- ✓ El cliente tiene el derecho legal al activo
- ✓ La entidad ha transferido la posesión física del activo
- ✓ El cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo
- ✓ El cliente ha aceptado el activo

**-Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo:**

En otras ocasiones, la empresa transferirá el control del bien o servicio y reconocerá los ingresos de actividades ordinarias a lo largo de un periodo de tiempo. Para ello la empresa debe cumplir con una de las siguientes circunstancias:

- ✓ El cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad lo realiza.  
Esto suele ocurrir en los servicios rutinarios y recurrentes en los que un cliente recibe los beneficios del desempeño de una entidad a medida que ésta ejecuta el contrato como suele ocurrir por ejemplo, en un servicio de limpieza. En el caso de que resulte difícil analizar si el cliente recibe y consume el servicio de forma simultánea encontrándose en una obligación de desempeño que se satisface a lo largo del tiempo, se podrá evaluar qué ocurriría si otra empresa tuviese que cumplir el contrato nuevamente. Por consiguiente, no necesitaría realizar nuevamente y de forma sustancial el trabajo completado hasta la fecha.
- ✓ El desempeño de la entidad crea o mejora un activo que el cliente controla a medida que se crea o mejora.  
Para analizar si la empresa se encuentra en esta casuística, previamente deberá estudiar si se encuentra dentro de los requerimientos de control de la satisfacción de las obligaciones de desempeño, transfiriendo el activo cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese activo, y de las obligaciones de desempeño que se satisfacen en un determinado momento. El activo que está siendo creado o mejorado podría ser tangible o intangible. El fundamento de este criterio se sustenta en utilizar el porcentaje de realización en el reconocimiento de los ingresos. Por ejemplo, en el caso de un contrato de construcción sobre el terreno de un cliente, en el que éste obtiene el control a medida que la empresa desempeña su obligación.
- ✓ El desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño que se haya completado hasta la fecha.  
En primer lugar, a la hora de determinar el “uso alternativo” como requisito de reconocimiento de ingresos a partir de obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo, los consejos intentaron esclarecer los casos que eran recurrentes en la práctica por tratarse de bienes o servicios muy específicos para el cliente, de tal modo que el cliente posee el control del mismo porque resultaría imposible que la empresa le pudiese dar otro uso distinto que cumplir con el compromiso del contrato con ese cliente. De lo contrario, supondría incurrir en costos muy altos para reconfigurar el bien o servicio y que éste pueda ser utilizado por otro cliente. A este respecto, también es importante analizar las limitaciones y restricciones contractuales ya que aunque el bien o servicio sea específico o esté personalizado no requiere que su uso no pueda ser alternativo; y al contrario, puede que bienes o servicios estándares contengan limitaciones contractuales que impidan que pueda obtener otro uso distinto que para el que se ha realizado o creado.  
En segundo lugar, la existencia de un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha, conforme al párrafo anterior, al no tener un uso alternativo la empresa se protegerá con el objetivo de no asumir el riesgo que supondría que el cliente rescindiera el contrato antes del término de finalización y la empresa se tuviese que hacer cargo de un bien o servicio al que no le puede dar un uso alternativo. Por ello, la empresa establece como limitación la exigencia de un derecho al pago por el trabajo realizado hasta la fecha. Además, los consejos determinaron que

los pagos realizados antes de la finalización del contrato no implican necesariamente que una entidad tenga un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha, aunque éste sea del 100% del importe total. Sino que cumpliría el criterio si el derecho de la entidad a retener y no reembolsar ese pago fuera exigible si el cliente diera por terminado el contrato.

Por ejemplo, esto sucede en un servicio de consultoría en el que el cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios a medida que la empresa lo ejecuta. El derecho al pago debe ser exigible por la parte ejecutada hasta el momento por si el cliente rescindiera el contrato antes de su finalización. Además, se trata de un servicio específico para un cliente determinado. Por ello, la empresa debe reconocer poco a poco el ingreso proporcional a la parte de la contraprestación que se haya realizado hasta la fecha.

El reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo se llevará a cabo midiendo el progreso hacia el cumplimiento completo de esa obligación de desempeño. Para ello, la empresa deberá aplicar un único método y lo hará de forma razonable atendiendo a obligaciones de desempeño similares y en circunstancias parecidas. Para determinar cuál es el método más adecuado para su medición la empresa atenderá a la naturaleza del bien o servicio que se comprometió a transferir al cliente. La Norma incluye dos métodos para medir el ingreso: métodos de producto y métodos de recursos.

❖ **Método de producto**

Este método reconoce los ingresos de actividades ordinarias sobre la base de las mediciones directas del valor para el cliente de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha en relación con los bienes o servicios pendientes comprometidos en el contrato. Los métodos de producto incluyen métodos como estudios del desempeño completado hasta la fecha, evaluaciones de resultados logrados, hitos alcanzados, tiempo transcurrido y unidades producidas o entregadas. La empresa debe considerar si el producto seleccionado representaría razonablemente el desempeño de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño.

❖ **Método de recurso**

En muchos casos, puede que los productos utilizados para medir el progreso puedan no ser directamente observables y la información requerida para aplicarlos conlleve un costo desproporcionado. En estos casos, será mejor utilizar el método de recurso que reconocen los ingresos de actividades ordinarias sobre la base de los esfuerzos o recursos de la entidad para satisfacer la obligación de desempeño en relación con los recursos totales esperados para satisfacer dicha obligación de desempeño. Este método puede incurrir en problemas de medición si no representan el desempeño de la entidad para transferir el control de los bienes o servicios al cliente por ejemplo, cuando se utiliza el método de recursos basado en el costo cuando éste no contribuye o no resulta proporcional al progreso de una entidad para satisfacer la obligación de desempeño.

*Ejemplo 3.3.1.: Aplicación del método de recurso basado en el costo*

La empresa Canvaly, S.L. dedicada al sector de la construcción realiza un contrato con un cliente en junio de 2016 por el que se compromete a la construcción de un edificio comercial de 3 plantas y la instalación de escaleras mecánicas por un importe de 10 millones de euros. La construcción del edificio junto con la instalación de escaleras mecánicas conforman una única obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo. Los costos totales del proyecto son de 5 millones de euros,

incluyendo 2 millones de euros para la instalación de escaleras mecánicas. La empresa determina que obtiene el control de las escaleras mecánicas antes de transferirlas al cliente.

**PRECIO DE LA TRANSACCIÓN = 10.000.000 EUROS**

**COSTOS ESPERADOS:**

**-ESCALERAS MECANICAS = 2.000.000 EUROS**

**-OTROS COSTOS = 3.000.000 EUROS**

**TOTAL COSTOS = 5.000.000 EUROS**

Al tratarse de una obligación de desempeño que se satisface a lo largo del tiempo, la empresa decide utilizar el método de recursos basado en costos incurridos para medir su progreso hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño. A fecha 31/12/2016 la empresa ha transferido al cliente las escaleras mecánicas, aunque no se instalarán hasta el 31/03/2017. Además entiende que los costos de obtener las escaleras mecánicas (2 millones) son relativamente significativos en relación con los costos totales esperados para satisfacer completamente la obligación de desempeño (5 millones), y evalúa si estos costos representan de forma correcta la medición del progreso de acuerdo con el párrafo 19 de la NIIF 15. En consecuencia, la empresa determina que incluir los costos de obtención de los ascensores para la medición del progreso sobredimensionaría el grado de desempeño y por ello ajustará el método de forma que se excluyan los costos de obtención de las escaleras mecánicas de los costos incurridos y del precio de la transacción.

A 31/12/2016 los costos incurridos excluyendo las escaleras mecánicas han sido de 1.500.000 euros y el desempeño completado hasta la fecha es del 50% (1.500.000/3.000.000 euros). Por tanto, la empresa reconocerá:

**INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS: 6.000.000 EUROS**

**(50% x 8.000.000 = 4.000.000 euros) + 2.000.000 Costos escaleras mecánicas**

**Precio de la transacción – Costos escaleras mecánicas = 10.000.000 – 2.000.000  
= 8.000.000 euros**

**COSTO DE LOS BIENES VENDIDOS: 3.500.000 EUROS**

**(1.500.000 + 2.000.000 Costos escaleras mecánicas = 3.500.000 euros)**

**GANANCIA= 6.000.000 – 3.500.000 = 2.500.000 EUROS**

*Fuente: Elaboración propia*

## CAPÍTULO 4

### CUESTIONES ESPECIALES

A lo largo de este capítulo se abordan algunos casos especiales que resuelve la NIIF 15 que hasta ahora no se contemplaban tan detenidamente en la normativa sobre ingresos y con los que pueden surgir problemas en la práctica real de la empresa.

#### 4.1. MODIFICACIÓN DEL CONTRATO

Después de haber analizado a qué contratos se aplica la NIIF 15, en este apartado se abordan las modificaciones del contrato que pueden dar lugar a un cambio en el alcance, en el precio o en ambos; aceptado por las partes. Como consecuencia de este cambio pueden surgir nuevos derechos y obligaciones exigibles en el contrato o cambios en los ya existentes.

La modificación de un contrato puede aprobarse por escrito entre las partes, mediante un acuerdo oral o de forma implícita a través de las prácticas tradicionales del negocio. Puede ocurrir que las partes aún no hayan llegado a un acuerdo con respecto al alcance o al precio de la modificación, por lo que la empresa deberá continuar aplicando la NIIF 15 al contrato acordado, hasta que las partes acepten la modificación. No obstante, si las partes han acordado el alcance pero no el precio, la empresa deberá estimar el cambio en el precio de la transacción que surge de la modificación atendiendo a lo establecido en la Norma sobre la estimación de la contraprestación variable y las limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable.

Ni la NRV 14ª ni la NIC 18 en la que se inspira, abordan las posibles modificaciones que puedan surgir en un contrato, sin embargo, los consejos observaron la necesidad de incluir requerimientos de reconocimiento de ingresos por actividades ordinarias para contabilizar las modificaciones del contrato con el objetivo final de reflejar fielmente los derechos y obligaciones de una empresa en el contrato modificado. De esta forma, la NIIF 15 intenta asegurar una contabilización coherente de las modificaciones de contratos con respecto a la práctica normal en una empresa.

Las modificaciones del contrato atendiendo a la NIIF 15 deberán contabilizarse de forma prospectiva o sobre una base de actualización acumulada, dependiendo de las circunstancias de dicha modificación.

- **Modificaciones de forma prospectiva:**

Las modificaciones del contrato deberán contabilizarse de forma prospectiva cuando el alcance del contrato se incremente por la incorporación de bienes o servicios que son distintos (obligaciones de desempeño diferentes) y a su vez, el precio del contrato se incremente reflejando precios de venta independientes. Los consejos concluyeron que en estos casos no existe una diferencia económica entre que una empresa realice un contrato separado por bienes o servicios adicionales y que modifique el ya existente. (FC 78)

*Ejemplo 4.1.1.: Modificación de un contrato sobre bienes con precios de venta independientes.*

Una empresa dedicada a la venta de mobiliario se compromete el 01/01/2017 a la venta de 120 estanterías a un cliente por un precio de 7.200 euros (60 euros/unidad). Los productos se transfieren al cliente a lo largo de un periodo de tiempo de 6 meses. El 01/04/2017 la empresa ha transferido 60 unidades y se modifica el contrato para la



Seguendo con el ejemplo anterior, las partes acuerdan la adquisición de 40 unidades adicionales a un precio de 2.200 euros (55 euros/unidad). Sin embargo, el cliente se percata de desperfectos en el mobiliario entregado hasta la fecha y le exige a la empresa una reducción en el precio por la deficiente calidad de los productos otorgándole un descuento de 15 euros por unidad = 900 euros. Por tanto, la modificación del contrato conlleva la venta de 40 productos adicionales a un precio de 1.300 euros (40 uds x 55 euros – 900 euros crédito).

Línea temporal:



La modificación del contrato supone una reducción en los ingresos de actividades ordinarias de los 60 productos iniciales transferidos hasta la fecha. La empresa determina que la entidad determina que el precio negociado de 55 euros por producto no refleja el precio de venta independiente de los productos y no podrá contabilizarse como un contrato separado (como es el caso del ejemplo anterior).

Teniendo en cuenta que los productos pendientes de entregar son distintos de los ya transferidos, la entidad aplica los requerimientos de la NIIF 15 y contabilizará la modificación como una terminación del contrato original y la creación de un contrato nuevo.

El importe de la contraprestación a asignar a las obligaciones de desempeño pendientes será de 58 euros  $\{[(60 \text{ euros} \times 60 \text{ productos todavía no transferidos según el contrato original}) + (55 \text{ euros} \times 40 \text{ productos a transferir según la modificación del contrato})] / 100 \text{ productos restantes}\}$ .

*Fuente: Elaboración propia*

- **Modificaciones sobre una base de actualización acumulada:**

Las modificaciones del contrato deberán contabilizarse sobre una base de actualización acumulada cuando los bienes o servicios no son distintos y forman una obligación de desempeño única satisfecha a lo largo del tiempo. Para ello la empresa actualizará el precio de la transacción y la medida de progreso hacia la satisfacción de desempeño que podrán cambiar como consecuencia de la modificación del contrato. En este caso, la empresa contabilizará la modificación del contrato como un ajuste en la fecha de la modificación de los ingresos de actividades ordinarias.

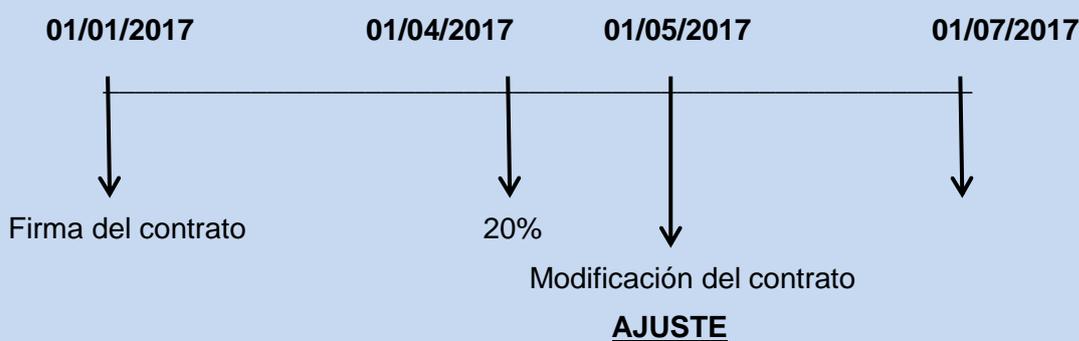
Por último, los Consejos destacaron que la modificación de un contrato que dé lugar sólo a un cambio en el precio del contrato deberá contabilizarse de forma que sea congruente con otras modificaciones del contrato.

Ejemplo 4.1.3.: Modificación de un contrato sobre una base de actualización acumulada.

Una empresa dedicada al sector de la construcción realiza un contrato el 01/01/2017 con un cliente para la construcción de un edificio comercial sobre un terreno propiedad del cliente, que supone una única obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo ya que el cliente controla el edificio a medida que se lleva a cabo la construcción. El precio de la transacción es de 1.000.000 euros, siendo los costes estimados de 200.000 euros.

La empresa determina que la medición sobre la base de los costos incurridos proporciona una medida apropiada del progreso hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño.

Línea temporal:



La empresa presenta estados contables trimestrales y con fecha 01/04/2017 la empresa ha incurrido en el 20% de los costes, es decir, 40.000 euros (200.000 x 20%). Por lo que el reconocimiento del ingreso en dicha fecha será de 200.000 euros (1.000.000 x 20%). Pasado un mes, las partes del contrato acuerdan modificarlo cambiando los planos del edificio e incluyendo una planta más. Como consecuencia de ello, el precio de la transacción incrementa al igual que los costes esperados. El nuevo coste esperado es de 300.000 euros y el precio de la transacción de 1.500.000 euros. Esta modificación del contrato supone una modificación en los ingresos reconocidos.

Los costes reconocidos hasta la fecha de modificación son de 40.000 euros que suponen un 13,34% (40.000/300.000) de los costes totales esperados una vez realizada la modificación. Por ello, la empresa determina que ha satisfecho un 13,34% de la obligación de desempeño teniendo en cuenta el total de ingresos tras la modificación, es decir, 200.100 euros (1.500.000 x 13,34%).

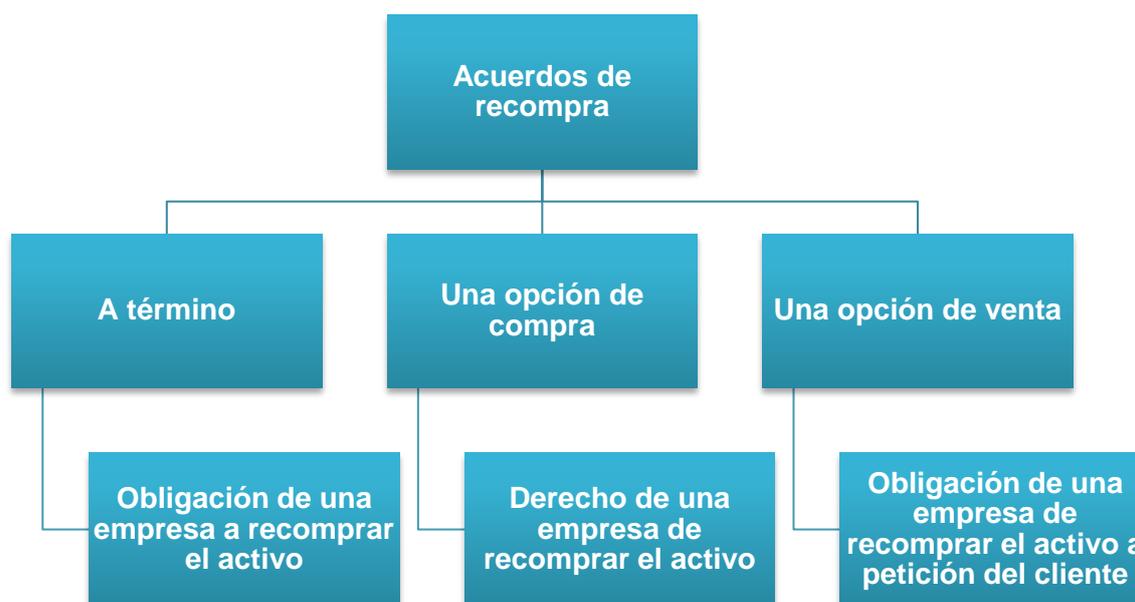
Por consiguiente, la entidad contabiliza la modificación del contrato como si fuera parte del contrato original y realizará un ajuste por la diferencia entre los ingresos que había reconocido y los que debe reconocer tras la modificación. La diferencia es de 100 euros (200.000 – 200.100). Derivado de esta modificación del contrato, la empresa debe de reconocer un 13,34% del ingreso, en vez de un 20 %, es decir: 200.100 euros en vez de 200.000 euros.

## 4.2. VENTAS CON PACTO DE RECOMPRA Y ACUERDOS DE DEVOLUCIÓN

La NIIF 15 regula en su apéndice B los acuerdos de recompra, definiéndolos como un contrato en el que una empresa vende un activo y también se compromete o tiene la opción, en el mismo contrato o en otro, de recomprarlo. El activo recomprado puede ser el vendido inicialmente al cliente, otro que sea sustancialmente igual, u otro del que el activo vendido inicialmente es un componente.

Los acuerdos de recompra pueden presentarse de 3 formas como se expresa en la siguiente figura:

**Figura 4.1. Tipos de acuerdos de recompra**



*Fuente: Elaboración propia*

### **-Contrato a término o una opción de compra:**

Los consejos determinaron que cuando una empresa tiene la obligación o el derecho de recomprar un activo, el cliente no obtiene el control del activo y en consecuencia, no se reconocerán ingresos de actividades ordinarias. De acuerdo con el criterio de control para el reconocimiento del ingreso, el cliente está limitado en su capacidad para redirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, por tanto, no deberá reconocerse el ingreso.

La Norma determina para estos casos contabilizar la operación como un arrendamiento (NIIF 16 Arrendamientos) o como un acuerdo financiero, dependiendo de la diferencia entre el precio de venta inicial y el importe de la recompra.

Si el precio de recompra es menor que su precio de venta original, la empresa contabilizará el contrato como un arrendamiento de acuerdo con la NIIF 16.

Si el precio de recompra es igual o mayor que su precio de venta original, entonces la empresa contabilizará el contrato como un acuerdo financiero reconociendo un pasivo financiero por cualquier contraprestación recibida del cliente.

**-Una opción de venta:**

En este caso, si tiene la obligación de recomprar el activo a petición del cliente a un precio que sea menor que el precio de venta original del activo, ésta considerará al comienzo del contrato si el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer ese derecho. Para ello, la empresa debe considerar varios factores como la relación del precio de recompra con el valor de mercado esperado del activo en la fecha de la recompra y el tiempo hasta que venza el derecho.

El tratamiento contable cuando la empresa tiene la obligación de recomprar el activo a petición del cliente dependerá de la relación entre el precio de recompra y el precio de venta original considerando el valor temporal del dinero, además de los factores anteriormente mencionados. En la siguiente tabla se analiza cómo debe contabilizarse el contrato teniendo en cuenta todos estos factores.

**Tabla 4.2. Acuerdos de recompra con una opción de venta.**

Relación entre precios	Tratamiento contable	
	Incentivo económico	No incentivo económico
PR < PV	Arrendamiento (NIIF 16)	Venta de un producto con derecho a devolución
PR ≥ PV PR > PM	Acuerdo financiero	
PR ≥ PV PR < PM	Acuerdo financiero	Venta de un producto con derecho a devolución

*Fuente: Elaboración propia*

Por otro lado, la NIIF 15 también regula en su apéndice B los acuerdos de devolución por los que una empresa transfiere el control de un producto a un cliente y le concede el derecho a devolver el producto. Por ello, el cliente podrá recibir:

- Un reembolso total o parcial de cualquier contraprestación pagada
- Un crédito que puede aplicarse contra los importes a deber o que se deberán a la entidad en el futuro
- Un cambio por otro producto

La NRV 14<sup>a</sup> establece entre los aspectos comunes de la norma que “*Los ingresos procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos, que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para dichos bienes o servicios, deducido: el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos.*” Entre otras partidas similares puede tener lugar que la empresa conceda el derecho a devolver un bien por insatisfacción del cliente, por tanto, tendría sentido reconocer únicamente aquellos ingresos que se esperan que se produzcan. La NRV 14<sup>a</sup> no recoge cómo debe reconocerse un ingreso cuando contienen un derecho de devolución, si bien se puede deducir del contenido y significado de las cuentas (708) *Devoluciones de ventas y operaciones similares* y (4999) *Provisión para otras operaciones comerciales* explicado en el apartado de

definiciones y relaciones contables del PGC. La NIIF 15 resuelve este problema regulando los acuerdos de devolución de forma más explícita.

La NIIF 15 establece, al igual que la NRV 14<sup>a</sup> y la NIC 18 en la que se inspira, que no se deben reconocer ingresos de actividades ordinarias por ventas que se espera que se cancelen como consecuencia del ejercicio de sus derechos de devolución, y en su lugar reconocerá un pasivo por reembolso. No obstante, la NIIF 15 implanta una valoración más exhaustiva al respecto.

En resumen, la empresa reconocerá:

-Un ingreso de actividades ordinarias por los productos transferidos por el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho.

-Un pasivo por reembolso

-Un activo por su derecho a recuperar los productos de los clientes al establecer el pasivo por reembolso.

La empresa debe aplicar los requerimientos de la determinación del precio de la transacción incluyendo las estimaciones de la contraprestación variable para determinar el importe de la contraprestación a la que espera tener derecho. Con ello, los consejos pretenden que la empresa reconozca ingresos de actividades ordinarias sólo en la medida en que sea altamente probable que no ocurra una reversión significativa del importe del ingreso de actividades ordinarias acumulado reconocido cuando se resuelva posteriormente la incertidumbre asociada con el derecho de devolución.

Además, hay que tener en cuenta que al final de cada periodo contable, la entidad actualizará su evaluación de los importes a los que espera tener derecho a cambio de los productos transferidos y realizará el ajuste que corresponda en el precio de la transacción y, por ello, en el importe de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos.

Ejemplo 4.2.1.: Acuerdos de devolución.

La empresa Mobincube, S.L. dedicada a la venta de mobiliario de oficina realiza un contrato con un cliente el 01/12/2016 por importe de 12.000 euros (120 unidades x 100 euros/unidad) permitiéndole al cliente la devolución si no queda satisfecho en un plazo de 30 días desde la firma del contrato. El coste para la empresa de cada producto es de 60 euros.

Puesto que el contrato permite que un cliente devuelva los productos, la contraprestación recibida del cliente es variable. Para estimar la contraprestación variable a la que tendrá derecho la empresa, ésta decide utilizar el método del valor esperado atendiendo al párrafo 53(a) de la NIIF 15, porque es el método que la entidad espera que prediga mejor el importe de la contraprestación a la que tendrá derecho. Con el uso del método del valor esperado, la entidad estima que 85 productos no se devolverán.

Además, la empresa considera las limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable y resuelve que es altamente probable que no ocurra una reversión significativa en el importe acumulado de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos por importe de 8.500 euros (100 euros x 85 unidades) a medida que se resuelva la incertidumbre. La empresa ha tenido en cuenta para ello el reducido tiempo del periodo de devolución (30 días) y la información histórica de la empresa en compras de similares características.

En conclusión, en la fecha de la transferencia del control de los 120 productos, la empresa no reconoce ingresos de actividades ordinarias para los 35 productos que espera que se devuelvan. La empresa reconoce:

----- X -----

3.500 Pasivo por reembolso	Ingresos de actividades ordinarias 8.500
2.100 Activo por el derecho a recuperar el producto a ser devuelto	
2.900 Clientes	
-----	-----

Fuente: Elaboración propia

### 4.3. COSTOS DEL CONTRATO

La NIIF 15 diferencia dos tipos de costes del contrato: los costes incrementales de obtener el contrato y los costos de cumplir el contrato, además regula la amortización y deterioro.

Los costos incrementales de obtener un contrato son los costes en que incurre una empresa para obtener un contrato con un cliente en los que no habría incurrido si el contrato no se hubiera obtenido. Para ello, la NIIF 15 establece en su párrafo 91 que la empresa deberá reconocer como un activo los costos incrementales de obtener un contrato con un cliente estableciendo el límite de si la entidad espera recuperar dichos costos. No obstante, la Norma hace una excepción pudiendo reconocer la empresa los costos incrementales como un gasto cuando se incurren por contratos en los que el periodo de amortización para el activo que la entidad hubiese reconocido sea de un año o menos. Los costos en los que la empresa hubiese incurrido independientemente de si se obtuviese el contrato o no también serán reconocidos como un gasto, salvo que se puedan imputar directamente al cliente.

Por otra parte, la NIIF 15 establece los costos de cumplir un contrato añadiendo que no regulará los costos que regulen otras normas como la NIC 2 sobre Inventarios, la NIC 16 sobre Propiedades, Planta y Equipo o la NIC 38 sobre Activos Intangibles, que deberán ser contabilizados conforme a éstas.

En nuestra normativa contable la NRV 14<sup>a</sup> destaca la necesidad de que los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser valorados con fiabilidad. La NIIF 15 trata de asegurar que a la hora de reconocer los ingresos la empresa distinga si los costos se relacionan con obligaciones de desempeño ya satisfechas o no satisfechas, contabilizándolos como activo o como gasto.

De acuerdo con la NIIF 15, para que la empresa reconozca los costos incurridos para cumplir el contrato como un activo deben cumplir tres requisitos:

- Se relacionan directamente con un contrato o con un contrato esperado que la empresa pueda identificar de forma específica.
- Generan o mejoran recursos de la empresa que se utilizarán en el futuro para satisfacer obligaciones de desempeño.
- La empresa espera recuperarlos.

Otros tipos de costos generales que no se encuentren relacionados directamente con un contrato ni se espera que vayan a ser recuperados, serán reconocidos como gastos. La NIIF 15 aclara que solo los costos que dan lugar a recursos que se utilizarán para satisfacer las obligaciones de desempeño en el futuro y que se espera que se recuperen son elegibles para su reconocimiento como activos.

A continuación se detallan en la siguiente tabla algunos costos del contrato que deben ser reconocidos como un activo, en todo caso separado del activo del contrato o el pasivo del contrato.

**Tabla 4.3. Costos directamente relacionados con un contrato.**

<b>COSTOS DEL CONTRATO</b>	<b>EJEMPLOS</b>
Mano de obra directa	Sueldos y salarios atribuibles a los empleados que proporcionan los servicios comprometidos con el cliente.
Materiales directos	Suministros utilizados para prestar los servicios comprometidos con el cliente.
Distribuciones de costos que se relacionan directamente con el contrato o con actividades del contrato	Costos de gestión y supervisión Seguros y depreciación de herramientas Equipo y activos por derecho de uso
Costos imputables de forma explícita al cliente	Costos de transporte y desplazamiento
Otros costos incurridos al realizar el contrato	Pagos a subcontratistas

*Fuente: Elaboración propia.*

En el siguiente ejemplo se pone en práctica cuándo deben reconocerse los costos incurridos en un contrato como un activo para un caso concreto:

*Ejemplo 4.3.1.: Costos que dan lugar a un activo.*

La empresa Gallardo Abogados, S.L. dedicada al asesoramiento fiscal y tributario establece un contrato con un cliente para proporcionar servicios de consultoría especializados en su actividad por un periodo de 2 años, renovable por periodos posteriores anualmente.

La empresa paga a un empleado 1.000 euros por comisiones de ventas en el momento en que el cliente firma el contrato.

Además, asigna a dos empleados de su plantilla como responsables de proporcionar los servicios al cliente. Estos costos no mejoran o generan recursos de la entidad.

Otros costos incurridos en el contrato son:

Equipo ..... 5.000 euros  
 Servicio de diseño de un plan anual de trabajo.....1.200 euros  
 Gestión y supervisión de requisitos fiscales.....800 euros

Una vez analizados todos los costos, la empresa los contabilizará de la siguiente forma:

- La empresa reconoce un activo por 1.000 euros de incrementos de costos por la obtención del contrato por las comisiones de ventas ya que espera recuperar dichos costos a través de comisiones futuras por los servicios a proporcionar.

- La empresa reconocerá los sueldos y salarios de los dos empleados como un gasto ya que no mejoran o mejoran recursos de la empresa que se utilizarán para satisfacer las obligaciones de desempeño en el futuro.

- El costo del equipo se contabilizará de acuerdo con la NIC 16 sobre Propiedades, Planta y Equipo ya que se encuentra dentro del alcance de esta Norma y en consecuencia, no lo regula la NIIF 15.

-Los costos del software se contabilizarán de acuerdo a la NIC 38 sobre Activos Intangibles, ya que se encuentra dentro del alcance de esta Norma y en consecuencia, no lo regula la NIIF 15.

-Los costos del servicio de diseño del plan anual de trabajo son directamente atribuibles al contrato y esperan ser recuperados. Por tanto, serán contabilizados como un activo. Además, será amortizado a lo largo del periodo de dos años durante los que la entidad espera proporcionar servicios relacionados con el contrato.

-Del mismo modo, los costos de supervisión y gestión de los requisitos fiscales se encuentran dentro del alcance de la NIIF 15 y serán contabilizados como un activo ya que son distribuibles a costos que se relacionan directamente con actividades del contrato.

*Fuente: Elaboración propia*

La Norma también regula la amortización y el deterioro de los costos sin diferenciar entre los costos incrementales de la obtención de un contrato y los costos de cumplir un contrato, estableciendo en ambos casos que se amortizará de forma sistemática siempre que sea coherente con la transferencia de los bienes o servicios al cliente con los que se relaciona el activo. Además, será necesario actualizar la amortización para reflejar posibles cambios significativos en el calendario esperado de transferencia al cliente de los bienes o servicios con los que se relaciona el activo, contabilizándose de acuerdo con la NIC 8 sobre Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores.

Por otra parte, la NIIF 15 regula los deterioros de valor que se reconocerán cada vez que el importe en libros del activo reconocido atendiendo a los costos incrementales de la obtención de un contrato y de los costos de cumplir un contrato, supere al importe pendiente de la contraprestación que la empresa espera recibir a cambio de los bienes o servicios con los que se relaciona el activo menos los costos relacionados directamente con la provisión de esos bienes o servicios que no se han reconocido como gastos. Conforme se refleja en el siguiente esquema:

Activo reconocido > (Importe pendiente de la contraprestación – Costos relacionados)

Para su cálculo, la empresa utilizará los principios para la determinación del precio de la transacción y ajustará ese importe para reflejar los efectos del riesgo de crédito del cliente. Además, anticipadamente la empresa reconocerá cualquier pérdida por deterioro de valor de los activos relacionados con el contrato que sean reconocidos de acuerdo con otra Norma.

La NIIF 15 también establece la reversión del deterioro de parte o de todo el deterioro reconocido cuando las condiciones del mismo dejen de existir o hayan mejorado.

## CAPÍTULO 5

### CONCLUSIONES

A lo largo de este trabajo se han estudiado detenidamente las principales diferencias entre la nueva Norma Internacional de Información Financiera (NIIF 15) relativa a los ingresos de actividades ordinarias procedente de contratos con clientes y la Norma de Registro y Valoración 14<sup>a</sup> de nuestro PGC. Aunque no se han abordado todos los aspectos de la NIIF 15, sí se han incluido aquellos que consideramos más relevantes porque lo diferencian de la NRV 14<sup>a</sup> incluyendo casos prácticos para su mejor comprensión.

Las principales diferencias abordadas en el estudio han sido primeramente la estructura de ambas ya que la NIIF 15 regula de forma conjunta la venta de bienes y la prestación de servicios a través de sus cinco etapas, sin embargo, la NRV 14<sup>a</sup> hace una distinción entre estas operaciones en el reconocimiento del ingreso, aunque las trata de forma conjunta en el resto de la Norma, especialmente en lo que se refiere a la valoración.

Otra diferencia se encuentra en la identificación del contrato y los requisitos necesarios con los que debe cumplir un contrato para encontrarse dentro del alcance de la NIIF 15 y reconocer ingresos de actividades ordinarias, que la NRV 14<sup>a</sup> no define.

Una de las diferencias más destacables, se centra en las obligaciones de desempeño como unidad de registro del ingreso que conforma un nuevo análisis para el reconocimiento de los ingresos y que ha destacado por tratarse de uno de los aspectos con mayores explicaciones adicionales en el documento de Aclaraciones a la Norma perteneciente a la NIIF 15. A pesar de que la NRV 14<sup>a</sup> no menciona el concepto de obligación de desempeño ni cómo identificarlas, la NIIF 15 la destaca como un elemento esencial para el reconocimiento del ingreso distinguiendo entre las que se satisfacen a lo largo del tiempo y las que se satisfacen en un momento determinado. Esto puede dar lugar a cambios importantes en el reconocimiento de los ingresos y por ello, en nuestra opinión ha sido razonable posponer la fecha de entrada en vigor de la NIIF 15 prorrogándola hasta el 1 de enero de 2018 para mejorar la calidad de la implementación de la Norma.

Con respecto a la valoración del ingreso, la NIIF 15 la establece a través del precio de la transacción que se le asigne a cada obligación de desempeño destacando la contraprestación variable y su estimación. Sin embargo, la Norma RV 14<sup>a</sup> sólo determina su valoración al valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir.

En relación al reconocimiento del ingreso, la NRV 14<sup>a</sup> hace una distinción entre los ingresos por ventas y los ingresos por prestación de servicios con una serie de requisitos a cumplir que la NIIF 15 ha eliminado asimilando el bien o servicio a transferir como un activo, y de esta forma identifica la transferencia del bien o servicio con la transferencia al cliente del control del activo. La NIIF 15 establece un nuevo criterio basado en el control que debe aplicarse igualmente tanto a bienes como a servicios sin distinción entre ambos.

Por último, se han identificado algunas diferencias en cuestiones especiales como la modificación del contrato y las ventas con pacto de recompra que hasta ahora no incluía la NRV 14<sup>a</sup>. Así como, los acuerdos de devolución que aunque ambas Normas establecen que no se deben reconocer ingresos de actividades ordinarias por ventas que se espera que se cancelen, la NIIF 15 implanta una regulación más exhaustiva al respecto. De igual forma ocurre con los costos del contrato para los que la NIIF 15 diferencia entre los costes incrementales de obtener el contrato y los costos de cumplir el contrato, regulando la amortización y deterioro que no determinaba la NRV.

En definitiva, la NIIF 15 aporta una mayor regulación y de una forma más exhaustiva sobre los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes que hasta ahora regulaban diferentes normas incluyéndolo en un único documento regulando además aspectos que hasta entonces no se recogían en otras normas. Cabe señalar que a pesar de ello, la Norma no resuelve todos los problemas de reconocimiento y valoración que puedan surgir en la práctica y para ello será necesario tener en cuenta la política contable de cada empresa y su juicio profesional, como puede ocurrir en la identificación de las obligaciones de desempeño.

Con este estudio se ha resuelto la cuestión de comparabilidad entre ambas normas y se han aportado conocimientos necesarios para comprender de mejor forma la regulación de los ingresos de actividades ordinarias que la NRV 14<sup>a</sup> regula con carácter muy general. Además, la importancia que se le ha otorgado a este tema recae sobre la incidencia que tendrá en la práctica sobre cualquier empresa por regular una parte esencial como es el reconocimiento de los ingresos.

En agradecimiento, reconocer la labor que ha realizado mi tutora Inmaculada Lucuix García acompañándome a lo largo de todo el proyecto por su atención constante, apoyo y profesionalidad aportando conocimientos primordiales para la realización del mismo. Así como a la Universidad de Sevilla y a la Facultad de Turismo y Finanzas por brindarme la oportunidad de realizar este Trabajo Fin de Grado que tras un periodo de aprendizaje intenso me ha ayudado a formarme como graduada en Finanzas y Contabilidad.

## BIBLIOGRAFÍA

---

- Arquero Montaña, J.L.: et al. (2009): Introducción a la contabilidad financiera, Capítulo 10, p.405-426, Pirámide, Madrid.
- Caro Fernández, S. (2008): “Ingresos por ventas y prestaciones de servicios”, en Zamora Ramírez, C. (Coord.) “Análisis práctico y guía de implantación del nuevo PGC; Capítulo 9, p. 221-251, CISS, Valencia.
- Deloitte, (Julio 2014): Manual Mantente actualizado, p.7.
- International Accounting Standards Board (IASB), (2014): Norma Internacional de Información Financiera sobre Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes (NIIF 15); (<http://www.ifrs.org/>).
  - Aclaraciones a la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes De Contratos con Clientes, (Proyecto, E.D) Julio; (<http://www.ifrs.org/>).
  - Ejemplos Ilustrativos NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes De Contratos con Clientes; (<http://www.ifrs.org/>).
  - Fundamentos de las Conclusiones NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes De Contratos con Clientes; (<http://www.ifrs.org/>).
- KPMG (Junio 2014): First Impressions: Ingresos de contratos con clientes, p.10-18.
- Laso, G. (Agosto 2014): a partir de KPMG, Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, V Evento Internacional NIIF, p.1.
- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (B.O.E. núm. 278, de 20 de noviembre).

