

REFORMA INGRESOS 2020

FORO DE AUDITORÍA

San Sebastián, 25 de octubre 2019

NIIF-UE 15. *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*

Objetivo de la NIIF 15: establecer los principios que aplicará una entidad para presentar información útil a los usuarios de los EEEF sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los *ingresos de actividades ordinarias* y flujos de efectivo que surgen de un *contrato con un cliente*.

Principio básico: la entidad **reconocerá ingresos ordinarios** para **representar la transferencia de bienes o servicios** prometidos a los clientes **por la contraprestación a que la entidad espera tener derecho** a cambio de dichos bienes o servicios.

Etapas:

Etapas 1: **Identificar el contrato** (o contratos) con el cliente. **Combinación de contratos. Modificación de contratos.**

Etapas 2: **Identificar las obligaciones de desempeño** en el contrato. Bienes u servicios distintos.

Etapas 3: **Determinar el precio de la transacción.** Contraprestación variable. Valor temporal.

Etapas 4: **Asignar el precio** de la transacción entre las obligaciones de desempeño del contrato. Normalmente, en función del precio de venta independiente.

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

EJEMPLO

El activo entregado se considera un gasto del periodo	Año 1	Año 2	Año 3	Total
Ingresos por servicios/ventas	1.400	1.400	1.400	4.200
Coste servicios/ventas	-1.000	-1.000	-1.000	-3.000
Coste activo entregado	-450			-450
Resultado ejercicio	-50	400	400	750

El activo entregado se considera un bien distinto (arrendamiento financiero implícito)	Año 1	Año 2	Año 3	Total
Ingresos por servicios/ventas	1.150	1.150	1.150	3.450
Ingresos por ventas*	750			750
Coste servicios/ventas	-1.000	-1.000	-1.000	-3.000
Coste activo entregado	-450			-450
Resultado ejercicio	450	150	150	750

*En el activo se reconoce una cuenta a cobrar, que se da de baja en la vida del contrato.

Año 1	DEBE	HABER
Compra (activo)	450	
Efectivo		450

Año 1	DEBE	HABER
Efectivo	1.400	
Crédito	500	
Prestación de servicios		1.150
Ventas		750

Año 2	DEBE	HABER
Efectivo	1.400	
Crédito		250
Prestación de servicios		1.150

Año 3	DEBE	HABER
Efectivo	1.400	
Crédito		250
Prestación de servicios		1.150

NIIF-UE 15 INFORMACIÓN A REVELAR

1. Contratos con clientes

- a. Desagregación de ingresos de actividades ordinarias.
- b. Saldos del contrato.
- c. Obligaciones de desempeño.
- d. Precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño pendientes.

2. Juicios significativos en la aplicación de esta Norma

- a. Determinación del calendario de satisfacción de las obligaciones de desempeño.
- b. Determinación del precio de la transacción y los importes asignados a las obligaciones de desempeño .

3. Activos reconocidos por los costes para obtener o cumplir un contrato con un cliente.

4. Soluciones prácticas.

NIIF 15 GUÍAS DE APLICACIÓN

1. Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo.
2. Métodos de medición del avance (progreso).
3. Garantías.
4. Distinción entre principal y agente.
5. Opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales.
6. Derechos no ejercidos de los clientes.
7. Pagos iniciales no reembolsables (y algunos costos relacionados).
8. Licencias.
9. Acuerdos de recompra.
10. Acuerdos de depósito.
11. Acuerdos de entrega posterior a la facturación.
12. Aceptación del cliente
13. Información a revelar sobre ingresos de actividades ordinarias desagregados.

La reforma del PGC en materia de reconocimiento de ingresos.

1. NRV 14ª. Ingresos por ventas y prestación de servicios

1. Aspectos comunes
2. Reconocimiento
 - 2.1. Cumplimiento de la obligación a lo largo del tiempo
 - 2.2. Indicadores de cumplimiento de la obligación en un momento del tiempo
3. Valoración

2. Información a incluir en el modelo de memoria NORMAL

2.1. Cumplimiento de la obligación a lo largo del tiempo

La empresa **transfiere el control** de un activo (**con carácter general, de un servicio**) **a lo largo del tiempo** cuando **se cumple uno** de los siguientes criterios:

a) **El cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios** proporcionados por la actividad de la empresa (generalmente, la prestación de un servicio) **a medida que la entidad la desarrolla**, como sucede en algunos servicios recurrentes (**seguridad o limpieza**).

b) La empresa **produce o mejora un activo (tangible o intangible) que el cliente controla a medida que se desarrolla la actividad** (por ejemplo, un servicio de **construcción** efectuado sobre un terreno del cliente).

c) La empresa **elabora un activo específico para el cliente** (con carácter general, un servicio o una instalación técnica compleja o un bien particular con especificaciones singulares) **sin un uso alternativo** y la empresa tiene un **derecho exigible al cobro** por la actividad que se haya **completado** hasta la fecha (por ejemplo, **servicios de consultoría** que den lugar a una opinión profesional para el cliente).

2.2. Indicadores de cumplimiento de la obligación en un momento del tiempo

Si la transferencia del control sobre el activo **no se produce a lo largo del tiempo** la empresa reconocerá el ingreso siguiendo los criterios establecidos para las obligaciones que se cumplen **en un momento determinado**.

INDICADORES

- a) **El cliente asume los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad del activo.** Al evaluar este punto, la empresa excluirá cualquier riesgo que dé lugar a una obligación separada, distinta del compromiso de transferir el activo.
- b) **La empresa ha transferido la posesión física del activo.** Sin embargo, la posesión física puede no coincidir con el control de un activo.
- c) **El cliente ha recibido (aceptado) el activo a conformidad** de acuerdo con las especificaciones contractuales.
- d) **La empresa tiene un derecho de cobro** por transferir el activo.
- e) **El cliente tiene la propiedad del activo.**

NIIF 15 (Guías de aplicación)

PGC 2008

1. Métodos de medición del avance (progreso)	1. NV 18ª. Constructoras (Coste sobre coste y unidad de obra valorada)
2. Garantías	2. PGC 2008
3. Distinción entre principal y agente	3. RICAC cifra de negocios (1991)
4. Opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales	4. Consulta 5 BOICAC 98 (Programas de fidelización a clientes)
5. Derechos no ejercidos de los clientes	5. PGC 2008 (Anticipos de clientes)
6. Licencias	6. ¿NOVEDAD? Principio de prudencia
7. Acuerdos de recompra	7. Consulta 6 BOICAC 106 (<i>Rent a car</i>)
8. Acuerdos de depósito	8. RICAC cifra de negocios (1991)
9. Acuerdos de entrega posterior a la facturación	9. Consulta 1 BOICAC 101 (Venta y entrega posterior)
10. Información a revelar sobre ingresos de actividades ordinarias desagregados	10. NOVEDAD

Ejemplo 20 NIIF-UE 15. La penalización da lugar a contraprestación variable

La empresa realiza un contrato con un cliente para construir un activo por 1 millón de u.m. Además, los términos del contrato incluyen una penalización de 100.000 u.m. si la construcción no se completa dentro de los tres meses siguientes a una fecha especificada en el contrato.

Solución: la empresa concluye que la contraprestación acordada en el contrato incluye un importe fijo de 900.000 u.m. y un importe variable de 100.000 u.m. (que surge de la penalización).

Ejemplo 29. NIIF-UE 15. Pago anticipado y evaluación de la tasa de descuento

Una entidad realiza un contrato con un cliente para vender un activo. El control del activo se transferirá al cliente en dos años. El contrato incluye dos opciones de pago alternativas: pago de 5.000 u.m. en dos años cuando el cliente obtiene el control del activo o pago de 4.000 cuando se firma el contrato. El cliente opta por pagar 4.000 u.m. cuando se firma el contrato. La tasa de interés implícita en la transacción es del 11,8 por ciento. Sin embargo, la entidad determina que la tasa que debe utilizarse para ajustar la contraprestación acordada es del 6%, que es la tasa de préstamo incremental de la entidad.

Solución: la empresa concluye que el contrato contiene un componente de financiación significativo debido al tiempo que transcurre entre el momento en el que el cliente paga por el activo y el momento en el que la entidad transfiere el activo al cliente, así como a la magnitud de las tasas de interés de mercado.

Al inicio	DEBE	HABER
Efectivo	4.000	
Pasivo del contrato		4.000
Durante los dos años	DEBE	HABER
Gastos financieros	494	
Pasivo del contrato		494

Por la entrega del activo	DEBE	HABER
Pasivo del contrato	4.494	
Ingresos de actividades ordinarias		4.494

EJEMPLO TRANSICIÓN – PGC 2020

El activo entregado se considera un gasto del periodo	31-12-2019	31-12-2020	31-12-2021	Total
Ingresos por servicios/ventas	1.400	1.400	1.400	4.200
Coste servicios/ventas	-1.300	-1.000	-1.000	-3.300
Coste activo entregado	-450			-450
Rtdo.ejercicio	-350	400	400	450

El activo entregado se considera un bien distinto (arrendamiento financiero implícito)	31-12-2019	31-12-2020	31-12-2021	Total
Ingresos por servicios/ventas	1.150	1.150	1.150	3.450
Ingresos por ventas*	750			750
Coste servicios/ventas	-1.000	-1.000	-1.000	-3.000
Coste activo entregado	-450			
Amortización costes de adquisición contrato	-100	-100	-100	-450
Rtdo.ejercicio	650	50	50	750

*En el activo se reconoce una cuenta a cobrar, que se da de baja en la vida del contrato.

El objeto social de la sociedad X es la prestación de un servicio. La política comercial de la empresa es entregar un bien al cliente en el momento de firmar el contrato. Adicionalmente se conoce que en el ejercicio 2019 se han incurrido en costes de captación de clientes por importe de 300 u.m (comisiones a los agentes de ventas) que se han contabilizado en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Opción 1: Retroacción con ajuste acumulado el 1-1-2020

	DEBE	HABER
Activo del contrato (crédito)	500	
Costes de adquisición del contrato	200	
Reservas		700

Opción 1: Retroacción a 1-1-2019

El asiento de diario el 1-1-2020 es el mismo pero, adicionalmente, será necesario expresar de nuevo la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2019 para incluir las siguientes magnitudes:

- Ingreso por ventas: 750
- Reducción ingreso por prestación de servicios: -250
- Eliminación del gasto por las comisiones de ventas: +300
- Amortización coste de adquisición del contrato: -100

En el balance de cierre del ejercicio 2019 se incluirá el Activo del contrato por 500 y los Costes de adquisición del contrato por 200.

Gracias por su
atención