



**Universidad
de Valparaíso**
CHILE

**FACULTAD CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
ESCUELA DE AUDITORÍA**

**MODELIZACIÓN DE LA NIIF 15 DE
INGRESO DE ACTIVIDADES ORDINARIAS PROCEDENTES
DE CONTRATOS CON CLIENTES, Y SUS POSIBLES IMPLICANCIAS**

**Tesis para optar al Grado de Licenciado en Sistemas de Información
Financiera y Control de Gestión.**

Tesistas: Arnaldo Andrés Fuentes Cerda

Diego Antonio Jaque Páez

Profesora Guía: Marcela Fernández

Valparaíso, 18 de diciembre 2017

Arnaldo Fuentes Cerda:

Agradezco a dios por esta oportunidad y a todas las personas que directa o indirectamente me brindaron el apoyo necesario para cumplir esta etapa. Me siento agradecido de la vida, por poder contar con esas palabras de aliento o ese abrazo en el momento oportuno, este logro no hubiese sido posible sin el apoyo de ustedes, por todo esto mil gracias.

Diego Jaque Páez

Agradezco principalmente a mi familia, por brindarme todo el apoyo necesario día a día en esta etapa universitaria y en la vida; también agradezco a todos los que me apoyaron en cada momento y me brindaron su más cálido ánimo y aliento, este logro es en su nombre, ¡Gracias!.

Tabla de Contenido

Capítulo I: Marco Teórico	5
Antecedentes Generales	5
IASB como emisor de normativa internacional.....	5
Norma internacional de contabilidad 11: Contratos de construcción.....	6
Alcance.....	6
Definiciones	6
Agrupación y segmentación de los contratos de construcción	7
Ingresos de actividades ordinarias del contrato	8
Costos del contrato.....	10
Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias.....	12
Cambios en las estimaciones	14
Fecha de vigencia.....	15
Normativa internacional de contabilidad 18: Ingresos de actividades ordinarias. 15	15
Ingresos de actividades ordinarias.....	15
Alcance.....	16
Medición de los ingresos de actividades ordinarias	16
Ventas de bienes.....	17
Prestación de servicios.....	18
Intereses regalías y dividendos.....	19
Normativa internacional de información financiera 15: Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes	20
Alcance.....	20
Identificación de un contrato	21
Identificación de obligaciones de desempeño.....	22
Medición	23
Determinación del precio de la transacción.....	24
Contraprestación variable	24
Existencia de un componente de financiación significativo	25
Asignar el precio de transacción a obligaciones de desempeño separadas y asignación de un descuento	26
Costos del contrato.....	26
Costos de cumplir un contrato	26
Amortización y deterioro de valor.....	27

Presentación.....	28
Fecha de vigencia.....	29
Capítulo II: Antecedentes de la Investigación	30
Problemática de la Investigación	30
Objetivos de la investigación	31
Objetivo General:.....	31
Objetivos Específicos:.....	31
Metodología de la Investigación	31
Propuesta metodológica	31
Etapa 1: Recopilación de Información.....	31
Etapa 2: Sistematización de la información.....	32
Etapa 3: Elección de sujeto de investigación.	32
Etapa 5: Credibilidad, confirmabilidad, transferencia y fiabilidad.	33
Etapa 6: Tabulación de Resultados	33
Etapa 7: Análisis de Resultados	34
Etapa 8: Discusión de Resultados	34
Capítulo III: Resultados de la Investigación.....	35
Diagrama N°1: Etapas de reconocimiento NIIF 15.....	36
Capítulo IV: Discusión y Resultados	38
Discusión.....	38
Conclusiones.....	41
Bibliografía.....	43
Anexos.....	44
Anexo 1: Mapa Conceptual.....	44

Capítulo I: Marco Teórico

Antecedentes Generales

En el curso normal de las actividades de una organización, se generan contratos que pueden constar tanto en prestación de servicios o venta de bienes, los cuales hoy en día están regulados por las Normativas Internacionales de Contabilidad (NIC) y por las Normativas Internacionales de Información Financiera (NIIF), ambas emitidas por una misma organización que es encargada de la emisión de normas, encargadas de la medición y reconocimiento de los hechos económicos que se ven implicados en los periodos contables correspondientes de cada empresa regida bajo el sistema IFRS.

Dichas actividades organizacionales que surgen en base a contratos y que dan origen a venta de bienes o prestación de servicios, generan ingresos de actividades ordinarias, donde dichos ingresos se ven regulados por la Normativa Internacional de Contabilidad 18 y sobre cuantía de ingresos ordinarios en materia de construcción por la normativa internacional de contabilidad 11; Ambas normativas vigentes en la actualidad, serán derogadas por la Normativa Internacional de Información Financiera 15, que se titula Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, la cual apunta a una regulación más amplia respecto al reconocimiento de contratos que den origen a ingresos ordinarios.

IASB como emisor de normativa internacional.

La Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board) es un organismo independiente del sector privado que desarrolla y aprueba las Normas Internacionales de Información Financiera. El IASB funciona bajo la supervisión de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF). El IASB se constituyó en el año 2001 para sustituir al Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee). La respectiva Junta de Normas Internacionales de Contabilidad, actúa como emisora de las normativas vigentes respectivas a la normativa aplicable con aquellos países que adoptaron la normativa IFRS.

Norma internacional de contabilidad 11: Contratos de construcción

Alcance

La NIC 11, trata sobre la prescripción del tratamiento contable sobre los ingresos de actividades ordinarias y costos relacionados referentes a contratos de construcción.

La naturaleza de dichos contratos derivará de su ejecución en fechas de inicio y término, las cuales son variables durante la ejecución de los contratos.

La NIC 11 explica que:

“(...) la cuestión fundamental al contabilizar los contratos de construcción es la distribución de los ingresos de actividades ordinarias y los costos que cada uno de ellos genere, entre los periodos contables a lo largo de los cuales se ejecuta.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 774)

Definiciones

A considerar dentro de la investigación, se deben tener presentes conceptos básicos aplicados dentro de la NIC 11, tales como:

- “Contrato de construcción: es un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 774)
- “Contrato de precio fijo: es un contrato de construcción en el que el contratista acuerda un precio fijo, o una cantidad fija por unidad de producto, y en algunos casos tales precios están sujetos a cláusulas de revisión si aumentan los costos.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 774)
- “Contrato de margen sobre el costo: es un contrato de construcción en el que se reembolsan al contratista los costos satisfechos por él y definidos previamente en el contrato, más un porcentaje de esos costos o una cantidad fija.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 775)

Dicha fabricación de activos es la que da origen al establecimiento de esta norma, ya que para su fabricación se establecen tiempos límite para su término, los cuáles pueden ir variando durante la ejecución de las obras, concurriendo a mayores costos a considerar que podrían significar variaciones en la determinación de los ingresos de actividades ordinarias generadas por dichos contratos.

La normativa expresa que, dichos contratos pueden acordarse para la fabricación de un solo activo, o pueden acordarse fabricar más de un activo que estén íntimamente relacionados entre sí, o que sean interdependientes en su diseño.

“Un contrato de construcción puede acordarse para la fabricación de un solo activo, tal como un puente, un edificio, un dique, un oleoducto, una carretera, un barco o un túnel. Un contrato de construcción puede, asimismo, referirse a la construcción de varios activos que estén íntimamente relacionados entre sí o sean interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización (...)” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 775)

También se considerarán, en el vigor de esta normativa, como contratos de construcción:

- “Los contratos de prestación de servicios que estén directamente relacionados con la construcción del activo, por ejemplo, los relativos a servicios de gestión del proyecto y arquitectos, así como
- Los contratos para la demolición o rehabilitación de activos, y la restauración del entorno que puede seguir a la demolición de algunos activos. (...)” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 775)

Los recién mencionados se considerarán como contratos de construcción y serán aludidas por esta norma si cumplen con los propósitos expresos anteriormente.

Agrupación y segmentación de los contratos de construcción

Para establecerse dentro de la segmentación de contratos de construcción, se deberán cumplir requisitos por separado, para cada contrato de construcción.

En el caso de contratos de construcción que cubran varios activos deberán tratarse como un elemento separado cuando:

- “Se han presentado propuestas económicas diferentes para cada activo;
- Cada activo ha estado sujeto a negociación separada, y el constructor y el cliente han tenido la posibilidad de aceptar o rechazar la parte del contrato relativa a cada uno de los activos; y
- Pueden identificarse los ingresos de actividades ordinarias y los costos de cada activo.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 775)

En el caso de un grupo de contratos con uno o más clientes, estos serán considerados como un único contrato de construcción, cuando:

- “El grupo de contratos se negocia como un único paquete;
- Los contratos están tan íntimamente relacionados que son, efectivamente, parte de un único proyecto con un margen de beneficios global; y
- Los contratos se ejecutan simultáneamente, o bien en una secuencia continua.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 776)

Y, por último, si en un contrato, se puede contemplar a voluntad del cliente, la construcción de un activo adicional a lo que se pactó en un comienzo, o si se modifica el activo original para incluir la construcción de otro activo relacionado, ese activo adicional deberá tratarse como un contrato de construcción separado cuando:

- “El activo difiere significativamente en términos de diseño, tecnología o función del activo o activos cubiertos por el contrato original; o
- El precio del activo se negocia sin tener como referencia el precio fijado en el contrato original.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 776)

Ingresos de actividades ordinarias del contrato

La NIC 11 establece lo que deben comprender los ingresos de actividades ordinarias del contrato de construcción, que son:

- “El importe inicial del ingreso de actividades ordinarias acordado en el contrato; y
- Las modificaciones en el trabajo contratado, así como reclamaciones e incentivos:
 - En la medida que sea probable que de los mismos resulte un ingreso de actividades ordinarias; y

- Sean susceptibles de medición fiable.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 776)

Los ingresos de actividades ordinarias del contrato son medidas por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir.

Para mayor entendimiento el valor razonable es definido por la IASB como:

“(...) el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición. (...)” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 87)

La NIC 11 establece que la medición de los ingresos se verá afectada por una gran variable de situaciones, definidas como incertidumbres, ya que dependen de hechos que ocurrirán en un futuro. Las estimaciones que se realizan dentro del contrato de construcción deben ser revisadas y medidas a menudo, en la medida que se vayan cumpliendo parte de los objetivos a realizar dentro de dicho contrato.

Estas incertidumbres pudiesen verse marcadas por modificaciones por parte del contratista y el cliente, también cuando el importe de los ingresos acordado en un contrato de precio fijo se aumente por resultado de cláusulas de revisión de precios, por otro lado en la situación de la cuantía de los ingresos ordinarios de un contrato, que disminuyen en consecuencia de la no consecución de los objetivos, obteniendo penalizaciones por el contratista por el no-cumplimiento de lo estipulado en las cláusulas del contrato; o si los ingresos de actividades ordinarias aumentan si el número de unidades de obra se modifican al alza.

Expresamente, una modificación según la NIC 11, consiste en:

“(...) una instrucción del cliente para cambiar el alcance del trabajo que se va a ejecutar bajo las condiciones del contrato. Una modificación puede llevar a aumentar o disminuir los ingresos procedentes del contrato.

La modificación se incluye en los ingresos de actividades ordinarias del contrato cuando:

- Es probable que el cliente apruebe el plan modificado, así como la cuantía de los ingresos de actividades ordinarias que surgen de la modificación; y
- La cuantía, que la modificación supone, puede ser medida con suficiente fiabilidad.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 777)

También se detalla respecto al reconocimiento de una reclamación, la cual consiste en una cantidad que el contratista, espera cobrar al cliente o a un tercero respecto a costos que no fueron incluidos en el contrato, considerados como imprevistos necesarios para la ejecución del mismo.

Estas reclamaciones pueden surgir por demoras que el cliente haya generado, o errores en el diseño o especificaciones del activo por fabricar o por diferentes disputas durante el contrato. Al ser costos no incluidos, poseen un gran grado de incertidumbre, la NIC 11, establece que estas reclamaciones se incluirán en los ingresos de actividades ordinarias del contrato cuando:

- “Las negociaciones han alcanzado un avanzado estado de maduración, de tal manera que es probable que el cliente acepte la reclamación; y
- El importe que es probable que acepte el cliente puede ser medido con fiabilidad.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 777)

En ciertos casos, el cliente paga al contratista incentivos de pago para que cumpla o sobrepase niveles de eficiencia en la ejecución de una obra. La NIC 11 establece que estos pagos, serán reconocidos como ingresos de actividades ordinarias cuando:

- “El contrato está suficientemente avanzado, de manera que es probable que los niveles de ejecución se cumplan o se sobrepasen; y
- El importe derivado del pago por incentivos puede ser medido con fiabilidad.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 777)

Costos del contrato

Para la ejecución de una obra, o varias obras relacionadas íntimamente entre sí, los costos del contrato deberán comprender:

- “Los costos que se relacionen directamente con el contrato específico;
- Los costos que se relacionen con la actividad de contratación en general, y pueden ser imputados al contrato específico; y
- Cualesquiera otros costos que se puedan cargar al cliente, bajo los términos pactados en el contrato.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 778)

En mayor detalle, los costos relacionados directamente con cada contrato en específico serán incluidos:

- “Costos de mano de obra en el lugar de la construcción, comprendiendo también la supervisión que allí se lleve a cabo;
- Costos de los materiales usados en la construcción;
- Depreciación de las propiedades, planta y equipo usados en la ejecución del contrato;
- Costos de desplazamiento de los elementos que componen las propiedades, planta y equipo desde y hasta la localización de la obra;
- Costos de alquiler de las propiedades, planta y equipo;
- Costos de diseño y asistencia técnica que estén directamente relacionados con el contrato;
- Costos estimados de los trabajos de rectificación y garantía, incluyendo los costos esperados de las garantías; y
- Reclamaciones de terceros.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 778)

Dichos costos recién nombrados, podrán disminuirse en los casos de que los ingresos de actividades ordinarias, no se hayan incluido dentro del contrato, la NIC ejemplifica para mayor entendimiento este tipo de casos como, por ejemplo:

“Los ingresos por venta de materiales sobrantes o la liquidación de las propiedades, planta y equipo, una vez acabado el contrato.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 778)

Se podrán atribuir a la actividad de contratación en general, los costos nacidos por seguros, costos de diseño y asistencia técnica no relacionados con ningún contrato, y los costos indirectos de construcción y costos por préstamos.

Los costos que se pueden atribuir al cliente, mediante previo pacto entre las partes, son algunos costos generales de administración, así como también costos de desarrollo siempre y cuando se hayan determinado en el convenio el reembolso de los mismos.

Existen limitaciones para incluir dentro de los costos de las obras en una actividad de contratación, o que no serán distribuidos a contratos específicos, dentro de estas exclusiones en los contratos de construcción encontramos, según la NIC 11:

- “Los costos generales de administración, para los que no se haya especificado ningún tipo de reembolso en el contrato;
- Los costos de venta;
- Los costos de investigación y desarrollo para los que, en el contrato, no se especifica reembolso alguno; y
- La depreciación que corresponde a infrautilización, porque las propiedades, planta y equipo no han sido utilizados en ningún contrato específico.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 779)

Se reconoce que todos los costos atribuibles serán aquellos que se encuentren en el mismo tiempo del comienzo de la fecha que se entra en vigor el contrato, hasta el final de la ejecución de la obra y como presunción, que todos estos costos que se han de incluir dentro del contrato, puedan ser medidos por separado y con completa fiabilidad, los demás, serán reconocidos como gastos.

Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias

Se ha expresado anteriormente que, para la determinación de las partes a considerar dentro de un contrato de construcción, ingresos, costos, gastos, todo debe ser medido con un sustento suficiente de fiabilidad, referente al estado de consecución de la actividad producida por el contrato. Cualquier pérdida esperada a causa del contrato de construcción será reconocida como un gasto.

La NIC 11 establece, que, para los contratos de precio fijo, el desenlace del contrato de construcción puede ser estimado con fiabilidad siempre y cuando:

- “Los ingresos de actividades ordinarias totales del contrato pueden medirse con fiabilidad;
- Es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados del contrato;
- Tanto los costos que faltan para la terminación del contrato como el grado de realización, al final del periodo sobre el que se informa, pueden ser medidos con fiabilidad; y
- Los costos atribuibles al contrato pueden ser claramente identificados y medidos con fiabilidad, de manera que los costos reales del contrato pueden ser comparados

con las estimaciones previas de los mismos.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, págs. 779-780)

El reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias, a menudo, se realiza mediante el grado de realización del contrato, determinado mediante el método del porcentaje de terminación.

Este método entrega información muy útil sobre la evolución de la actividad del contrato y el rendimiento del mismo, en cada periodo.

La NIC 11 explica que, bajo este método, los ingresos ordinarios originados del contrato se reconocerán como tales, en el resultado del periodo, a lo largo de los periodos que se lleve a ejecutar el contrato; “(...) Los costos del contrato se reconocerán habitualmente como gastos en el resultado del periodo en el que se ejecute el trabajo con el que están relacionados. No obstante, todo exceso esperado de los costos del contrato, sobre los ingresos de actividades ordinarias totales derivados del mismo, se reconocerá como un gasto inmediatamente, de acuerdo con el párrafo” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 780)

Aquellos costos incurridos por el contratista, relacionados con la actividad futura del contrato de construcción serán registrados como activos, siempre y cuando sean costos recuperables en el futuro y son calificados generalmente como obras en curso bajo el contrato.

En sentido estricto, podrá determinarse el desenlace de un contrato de construcción, estimarse con fiabilidad cuando se obtengan beneficios económicos del mismo.

En caso de que surgiese incertidumbre referente a la cobrabilidad de los importes incluidos en los ingresos de actividades ordinarias procedentes del contrato, y ya reconocidos en el resultado, y donde dicho importe su recuperabilidad esté en duda, o haya dejado de ser probable, pasará a reconocerse como un gasto, ajustándose el monto reconocido como ingreso.

La NIC 11, para la presunción de fiabilidad, establece que “(...) es también necesario para la entidad disponer de un sistema presupuestario financiero y un sistema de información que sean efectivos. La entidad revisa y, si es necesario, corrige las estimaciones de los ingresos de actividades ordinarias y costos del contrato, a medida que éste se va

ejecutando. La necesidad de que tales revisiones se lleven a cabo no indica necesariamente que el desenlace del contrato no pueda estimarse fiablemente.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 781)

El método por emplearse para determinar el grado de realización de una obra será aquel que otorgue mayor fiabilidad al trabajo ejecutado, dependiendo de la naturaleza del contrato, los métodos pueden incluir, según la NIC 11:

- “La proporción de los costos del contrato incurridos en el trabajo ya realizado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados para el contrato;
- La inspección de los trabajos ejecutados; o
- La proporción física del contrato total ejecutada ya.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 781)

En cuyos casos donde el desenlace de un contrato de construcción no pueda estimarse fiablemente, la NIC 11 estipula que:

- “Los ingresos de actividades ordinarias deben ser reconocidos sólo en la medida en que sea probable recuperar los costos incurridos por causa del contrato; y
- Los costos del contrato deben reconocerse como gastos del periodo en que se incurren.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 781)

Cuando el desenlace del contrato no pueda estimarse con fiabilidad, la entidad se deberá abstener de reconocer ganancia alguna del mismo. Puede también que los costos sobrepasen los ingresos de las actividades ordinarias totales, en cuyo caso, se llevará inmediatamente dichos excesos como gastos.

En el caso de que dichas incertidumbres referidas, desaparezcan, los ingresos de actividades ordinarias y los gastos serán reajustados de acuerdo con los montos que recuperaron la fiabilidad de recuperación de beneficios económicos.

Cambios en las estimaciones

Referente a la aplicación del método del porcentaje de realización, se aplicará acumulativamente en cada periodo contable, la NIC 11 explica que:

“(…) el efecto de un cambio en las estimaciones de los ingresos o costos del contrato en cuestión, o el efecto de un cambio en el desenlace esperado del contrato, serán tratados como cambios de las estimaciones contables (véase la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores).” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 783)

Fecha de vigencia

“Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1995.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 784)

Normativa internacional de contabilidad 18: Ingresos de actividades ordinarias

Ingresos de actividades ordinarias

La NIC 18, Ingresos de Actividades Ordinarias, define a los ingresos como:

“Incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como disminuciones de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de la entidad. El concepto de ingreso comprende tanto los ingresos de actividades ordinarias en sí como las ganancias.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 874)

Entonces podemos definir, en una mirada amplia, a los ingresos como cualquier beneficio que produzca un incremento en el patrimonio y que no provenga por parte de los propietarios de la entidad.

La NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias es emitida en una primera instancia por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en diciembre de 1993, desde la fecha ha sufrido una serie de modificaciones e interpretaciones que vienen a complementar y ayudar su aplicación

El objetivo de la NIC 18 se define como:

“El objetivo de esta Norma es establecer el tratamiento contable la principal preocupación en la contabilización de ingresos de actividades ordinarias es determinar cuándo deben ser reconocidos.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 874)

En cuanto a su reconocimiento, la norma establece, dos criterios para su reconocimiento contable, cuando sea probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad y que puedan ser medidos con fiabilidad.

“El ingreso de actividades ordinarias es reconocido cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad y estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad. Esta Norma identifica las circunstancias en las cuales se cumplen estos criterios para que los ingresos de actividades ordinarias sean reconocidos.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 874)

Es necesario para su reconocimiento que se cumplan ambos criterios y no basta solo que sean medidos con fiabilidad hay que tener certeza que estos flujos, fluyan hacia la entidad.

Alcance

El alcance de esta norma se centra en tres puntos; la venta de bienes, la prestación de servicios y el uso de activos por parte de terceros.

“debe ser aplicada al contabilizar ingresos de actividades ordinarias procedentes de las siguientes transacciones y sucesos:

- venta de bienes;
- la prestación de servicios; y
- el uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 874)

Medición de los ingresos de actividades ordinarias

La norma establece la medición de actividades ordinarias, dando énfasis en la utilización del valor razonable

“Para medir las actividades ordinarias, debe realizarse utilizando el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 879)

Entendiendo como valor razonable “el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 876)

El importe de los ingresos de actividades ordinarias es determinado en común acuerdo entre el comprador y el vendedor

“El importe de los ingresos de actividades ordinarias derivados de una transacción se determina, normalmente, por acuerdo entre la entidad y el vendedor o usuario del activo. Se medirán al valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la entidad pueda otorgar.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 876)

Ventas de bienes

En el caso de la venta de bienes, la NIC 18 establece los criterios que deben cumplir para ser reconocidos y registrados en los estados financieros:

“Los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
- la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;
- el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;
- es probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y
- los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 878)

Prestación de servicios

Para el reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Prestación de Servicios, la NIC 18 establece que:

“Cuando el resultado de una transacción, que suponga la prestación de servicios, pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos de actividades ordinarias asociados con la operación deben reconocerse, considerando el grado de terminación de la prestación final del periodo sobre el que se informa. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;
- es probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;
- el grado de terminación de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad; y
- los costos ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser medidos con fiabilidad.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 879)

Además, hace referencia al reconocimiento por grado de terminación, también conocido como el método del porcentaje de terminación para determinar el grado de avance y reconocer el ingreso en su misma proporción.

“El reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias por referencia al grado de terminación de una transacción se denomina habitualmente con el nombre de método del porcentaje de terminación. Bajo este método, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen en los periodos contables en los cuales tiene lugar la prestación del servicio. El reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias con esta base suministrará información útil sobre la medida de la actividad de servicio y su ejecución en un determinado periodo.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 880)

Cuando no se pueda medir fiablemente el resultado de una transacción, la NIC 18 establece el siguiente criterio:

“Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda ser estimado de forma fiable, los ingresos de actividades ordinarias correspondientes deben ser reconocidos como tales sólo en la cuantía de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 881)

Y en el caso que estos gastos no sean recuperables, establece que

“Cuando el resultado final de una transacción no pueda estimarse de forma fiable, y no sea probable que se recuperen tampoco los costos incurridos en la misma, no se reconocerán ingresos de actividades ordinarias, pero se procederá a reconocer los costos incurridos como gastos del periodo. Cuando desaparezcan las incertidumbres que impedían la estimación fiable del correcto desenlace del contrato, se procederá a reconocer los ingresos de actividades ordinarias derivados, pero utilizando lo previsto en el párrafo 20, en lugar de lo establecido en el párrafo 26.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 881)

Intereses regalías y dividendos

La norma establece que respecto a los intereses regalías y dividendos derivados del uso de activos, lo siguiente:

“Los ingresos de actividades ordinarias derivados del uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que producen intereses, regalías y dividendos deben ser reconocidos de acuerdo con las bases establecidas en el párrafo siguiente, siempre que:

- sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y
- el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda ser medido de forma fiable.

Los ingresos de actividades ordinarias deben reconocerse de acuerdo con las siguientes bases:

- los intereses deben reconocerse utilizando el método del tipo de interés efectivo, como se establece en la NIC 39, párrafos 9 y GA5 a GA8;
- las regalías deben ser reconocidas utilizando la base de acumulación (o devengo), de acuerdo con la sustancia del acuerdo en que se basan; y (c) los dividendos deben reconocerse cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, págs. 881 - 882)

Además, la NIC 18, con respecto a los intereses de una determinada inversión, lo siguiente:

“Cuando se cobran los intereses de una determinada inversión, y parte de los mismos se han acumulado (o devengado) con anterioridad a su adquisición, se procederá a distribuir

el interés total entre los periodos pre y post adquisición, procediendo a reconocer como ingresos de actividades ordinarias sólo los que corresponden al periodo posterior a la adquisición. Cuando los dividendos de las acciones procedan de ganancias netas obtenidas antes de la adquisición de los títulos, tales dividendos se deducirán del costo de las mismas.” (IASB, Normas Internacionales de Información Financiera, 2014, pág. 882)

Fecha de vigencia

Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1995.

Normativa internacional de información financiera 15: Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes

Alcance

La NIIF 15, es la normativa que viene a derogar la NIC 18 y la NIC 11 respecto a Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, uno de sus principales objetivos es poder eliminar las diferencias que existen entre los estados financieros de la Unión Europea y Norte América que expresaban resultados diferentes para valoraciones similares. Su objetivo lo define como:

“El objetivo de esta Norma es establecer los principios que aplicará una entidad para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de un contrato con un cliente”. (IASB, NIIF15, 2014, pág. 2)

Para cumplir lo anterior establece el principio básico de esta norma como:

“El principio básico de esta Norma es que una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias para representar la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes por un importe que refleje la contraprestación a que la entidad espera tener derecho, a cambio de dichos bienes o servicios.” (IASB, NIIF15, 2014)

En cuanto al alcance la NIIF 15 establece:

“Una entidad aplicará esta Norma a todos los contratos con clientes, excepto en los siguientes casos:

- contratos de arrendamiento dentro del alcance de la NIC 17 Arrendamientos;
- contratos de seguro dentro del alcance de la NIIF 4 Contratos de Seguros;
- instrumentos financieros y otros derechos u obligaciones contractuales dentro del alcance de la NIIF 9 Instrumentos Financieros, NIIF 10 Estados Financieros Consolidados, NIIF 11 Acuerdos Conjuntos, NIC 27 Estados Financieros Separados y NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos; e
- intercambios no monetarios entre entidades en la misma línea de negocios hechos para facilitar ventas a clientes o clientes potenciales.” (IASB, NIIF15, 2014, pág. 2)

Entonces podemos ver que su alcance es bastante amplio al abarcar todos los contratos con clientes, salvo las excepciones que establece.

Identificación de un contrato

La contabilización de un contrato con clientes, la normativa establece que, se tienen que cumplir los siguientes criterios:

- las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones;
- la entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir;
- la entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir;
- el contrato tiene fundamento comercial (es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato); y
- es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente. Para evaluar si es probable la recaudación del importe de la contraprestación, una entidad considerará solo la capacidad del cliente y la intención que tenga de pagar esa contraprestación a su vencimiento. El importe de la contraprestación al que la entidad tendrá derecho puede ser menor que el precio establecido en el contrato si la contraprestación es variable, porque la entidad puede ofrecer al cliente una reducción de precio.” (IASB, NIIF15, 2014, pág. 2)

La NIIF 15 es bastante práctica al explicar el significado y ayudar a su mejor interpretación, es así, que define conceptos claves como contrato:

“Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. La exigibilidad de los derechos y obligaciones de un contrato es una cuestión del sistema legal. Los contratos pueden ser escritos, orales o estar implícitos en las prácticas tradicionales del negocio de una entidad.” (IASB, NIIF15, 2014, pág. 3)

Y en cuanto a su duración:

“Algunos contratos con clientes pueden no tener una duración fija y pueden rescindirse o modificarse por una de las partes en cualquier momento. Otros contratos pueden renovarse automáticamente de una forma periódica que esté especificada en el contrato. Una entidad aplicará esta Norma a la duración del contrato (es decir, el periodo contractual) en el que las partes del contrato tienen derechos y obligaciones presentes exigibles.” (IASB, NIIF15, 2014, pág. 3)

Una vez, identificado el contrato, la duración y la obligación del mismo, se procede a identificar las obligaciones establecidas.

Identificación de obligaciones de desempeño

En el momento que se pacta un contrato, se establecen bienes o servicios comprometidos a ser transferidos con todos sus riesgos y beneficios inherentes a ellos, estos pueden constar, según la NIIF 15, como:

- “un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o
- una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente (...)” (IASB, NIIF15, 2014, pág. 5)

Estos bienes o servicios comprometidos serán identificados por separado para el reconocimiento de cada bien, este proceso trata sobre Des-empaquetamiento, donde todos los bienes o servicios incluidos en el pacto de un contrato, se separan e identifican cada uno de ellos.

Puede ocurrir que, en el proceso, los bienes o servicios contemplados sean sustancialmente distintos referentes a su fabricación, o métodos de pago.

En estas situaciones, la NIIF 15, especifica cuales bienes o servicios pueden ser distintos referentes a su modo de pago, fabricación y/o entrega, que son:

- “venta de bienes producidos por una entidad;
- reventa de bienes comprados por una entidad;
- realización de una tarea (o tareas) contractualmente acordada para un cliente;
- suministro de un servicio de disponibilidad permanente para proporcionar bienes o servicios o de poner a disposición bienes o servicios para un cliente para utilizarlos cómo y cuándo el cliente decida;
- suministro de un servicio de organización para que otra parte transfiera bienes o servicios al cliente;
- concesión de derechos a bienes o servicios a proporcionar en el futuro que un cliente puede
- revender o proporcionar a su cliente;
- construcción, fabricación o desarrollo de un activo por cuenta de un cliente;
- concesión de licencias y;
- concesión de opciones a comprar bienes o servicios adicionales” (IASB, NIIF15, 2014, pág. 6)

Podrán contemplarse otro tipo de entrega de obligaciones de desempeño siempre y cuando estén contempladas dentro del alcance de esta norma y siempre y cuando no estén medidas por el rigor de otra norma.

Medición

La NIIF 15, en su párrafo 46 establece los criterios para el reconocimiento de los Ingresos de Actividades Ordinarias como:

“Cuando (o a medida que) una obligación de desempeño se satisface, una entidad reconocerá como ingresos de actividades ordinarias el importe del precio de la transacción (que excluye las estimaciones de la contraprestación variable que están limitadas de acuerdo con los párrafos 56 a 58 de la NIIF 15) que se asigna a esa obligación de desempeño.” (IASB, NIIF15, 2014, pág. 9)

Se puede observar una similitud con la NIC 18 al establecer los ingresos “a medida que”, con lo que se conocía con reconocimiento por porcentaje o grado de avance.

Determinación del precio de la transacción

En cuanto al precio estimado en los contratos la normativa establece en su párrafo número 47 que:

“El precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros (por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas)” (IASB, NIIF15, 2014, pág. 9)

Siguiendo con la medición y luego de determinar el precio de la transacción, la NIIF 15 establece determinar el tipo de contraprestación, la cual puede ser, fija o variable.

Contraprestación variable

En casos donde un contrato, se estime que existirán importes susceptibles a variaciones, la entidad estimará el importe por la contraprestación a la cual la entidad tendrá derecho a transferir los bienes o servicios comprometidos al cliente.

La NIIF 15, establece que las variaciones que se pueden presentar en el importe de la contraprestación son “(...) descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, reducciones de precio, incentivos, primas de desempeño, penalizaciones u otros elementos similares.” (IASB, NIIF15, 2014, pág. 10)

La variabilidad presente en estas contraprestaciones con el cliente, pueden ser señaladas de forma explícita en el contrato, para que esta variabilidad en la contraprestación acordada será válida en las siguientes circunstancias según la NIIF 15 si:

- “El cliente tiene una expectativa válida de que surja de las prácticas tradicionales de negocios, políticas publicadas o declaraciones específicas de una entidad que la entidad aceptará un importe de contraprestación que es menor que el precio señalado en el contrato. Esto es, se espera que la entidad ofrezca una reducción del precio. Dependiendo de la jurisdicción, sector industrial o cliente, esta oferta puede denominarse descuento, devolución, reembolso o crédito.

- Otros hechos y circunstancias indican que la intención de la entidad, al realizar el contrato con el cliente, es la de ofrecerle una reducción del precio.” (IASB, NIIF15, 2014, pág. 10)

Para estimar de forma más concreta las contraprestaciones variables, la NIIF 15 establece métodos para emplear en la determinación de dichos valores, mediante, el Valor esperado y el importa más probable, las cuáles son definidas en la norma cómo:

“El valor esperado es 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.” (IASB, NIIF15, 2014, pág. 11)

“El importe más probable—el importe más probable es el importe individual más probable en un rango de importes de contraprestaciones posibles. El importe más probable puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si el contrato tiene solo dos desenlaces posibles.” (IASB, NIIF15, 2014, pág. 11)

La entidad aplicará el método congruente con el establecimiento del contrato y a la par con el efecto de una incertidumbre sobre el importe de la contraprestación variable y la que tendrá derecho la entidad.

Existencia de un componente de financiación significativo

En el caso de un componente de financiación significativa, que puede existir este o no estipulado en el contrato o incluso este implícito en las condiciones de pago, se deben considerar de manera separada al precio, es decir, lo que busca esta norma es poder ajustar el precio de la contraprestación al precio de venta en efectivo, y con respecto a la diferencia originada por un componente de financiación significativa la NIIF 15 establece en su párrafo número 61 que se deben considerar:

- “la diferencia, si la hubiera, entre el importe de la contraprestación acordada y el precio de venta en efectivo de los bienes o servicios comprometidos; y
- el efecto combinado de:
 - el 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.” (IASB, NIIF15, 2014, pág. 11)

Asignar el precio de transacción a obligaciones de desempeño separadas y asignación de un descuento

En el caso de existir múltiples obligaciones de desempeño, la entidad debe asignar un precio a cada obligación de desempeño como si fuese una venta independiente, y en el caso que las sumas de las obligaciones excedan el precio de la contraprestación acordada, la entidad deberá asignar un descuento, de manera proporcional para cada obligación de desempeño.

Costos del contrato

Dentro de los costos a reconocer dentro de un contrato, la NIIF 15 explica que “Una entidad reconocerá como un activo los costos incrementales de obtener un contrato con un cliente si la entidad espera recuperar dichos costos.” (IASB, NIIF15, 2014, pág. 16)

Dichos costos incrementales refieren a costos que se incurren al momento de obtener un contrato, costos que, en caso contrario de no existir contrato, no se habrían incurrido.

En el caso de que existan costos que se incurran, de forma independiente, aunque el contrato se haya obtenido o no, se determinarán como gastos, a menos que se les puedan imputar al cliente.

Costos de cumplir un contrato

Se reconocerán los costos a incurrir en el cumplimiento del contrato con un cliente, siempre que dichos costos cumplan los criterios siguientes determinados en la NIIF 15, que son:

- “Los costos se relacionan directamente con un contrato o con un contrato esperado que la entidad puede identificar de forma específica (por ejemplo, los costos relacionados con servicios por prestar bajo una renovación de un contrato existente o los costos de diseño de un activo a ser transferido bajo un contrato específico que aún no ha sido aprobado);

- los costos generan o mejoran recursos de la entidad que se utilizarán para satisfacer (o para continuar satisfaciendo) obligaciones de desempeño en el futuro; y
- se espera recuperar los costos.” (IASB, NIIF15, 2014, pág. 16)

Dentro de los costos, se incluirán la mano de obra directa, materiales directos, distribuciones de costos que se relacionan directamente con el contrato, costos que son imputables de forma explícita al cliente y otros costos en los que se incurrirán sólo porque se ha realizado el contrato.

Explica, la NIIF 15 que, se considerarán como gastos aquellos costos cuando tengan lugar a:

- “Costos generales y administrativos (a menos que dichos costos sean imputables de forma explícita al cliente según el contrato, en cuyo caso una entidad evaluará dichos costos de acuerdo con él);
- Costos de materiales desperdiciados, mano de obra u otros recursos para cumplir el contrato que no se reflejaban en el precio del contrato;
- Costos que se relacionan con las obligaciones de desempeño que se satisfacen y;
- Costos para los que una entidad no puede distinguir si los costos se relacionan con obligaciones de desempeño no satisfechas o con obligaciones de desempeño que ya están satisfechas” (IASB, NIIF15, 2014, pág. 17)

Amortización y deterioro de valor

Un activo incremental, será reconocido de forma sistemática y congruente con la transferencia al cliente de los bienes o servicios con los que se relaciona el activo.

Aquellos deterioros del valor en los resultados del periodo serán reconocidos en la medida que el importe libros del activo reconocido, supere, según la NIIF 15:

- “El importe pendiente de la contraprestación que la entidad 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 y que no se han reconocido como gastos.” (IASB, NIIF15, 2014, pág. 17)

En caso de que el deterioro del valor deje de existir, o haya mejorado, se reconocerá en el resultado del periodo una reversión de parte o todo el deterioro del valor anteriormente reconocido.

Reconocer Ingresos Ordinarios por obligaciones Satisfechas

Al poder identificar el tipo, cantidad de contraprestación y el precio de cada una, se pueden reconocer los Ingresos Ordinarios por Obligaciones Satisfechas, siempre evaluando la transferencia del control sobre el activo.

Presentación

Cuando una de las partes de un contrato, cumpla lo referido dentro de esta norma, se presentará el estado de situación financiera como un activo o un pasivo del contrato, dependiendo de la relación entre el desempeño de la entidad y el pago del cliente.

Según la NIIF 15, aquellas contraprestaciones que pague el cliente “(...) tiene un derecho incondicional a recibir un importe como contraprestación (es decir, una cuenta por cobrar) antes de que la entidad transfiera un bien o servicio al cliente, la entidad presentará el contrato como un pasivo del contrato cuando el pago se realice o sea exigible (lo que ocurra primero).” (IASB, NIIF15, 2014, pág. 18)

El objetivo de los requerimientos de información a revelar es que una entidad revele información suficiente que permita a los usuarios de los estados financieros comprender la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de contratos con clientes. Para lograr ese objetivo, una entidad revelará información cualitativa y cuantitativa sobre los siguientes aspectos según la NIIF 15:

- “Sus contratos con clientes
- Los juicios significativos, y cambios en dichos juicios, realizados en aplicación de esta Norma a dichos contratos.
- Los activos reconocidos por los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente.” (IASB, NIIF15, 2014, pág. 18)

Dentro de la información que la entidad revelará, están todos los importes siguientes para el periodo de presentación, a menos que dichos importes se presenten por separado en el estado del resultado integral de acuerdo con otras normas aquellos ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, que la entidad revelará por separado de sus otras fuentes de ingresos de actividades ordinarias y cualquier pérdida por deterioro de valor reconocida sobre cualquier cuenta por cobrar o activos del contrato que surgen de los contratos de una entidad con clientes, que revelará por separado de las pérdidas por deterioro de valor de otros contratos.

Fecha de vigencia

Esta Norma Internacional de Información Financiera tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018.

Capítulo II: Antecedentes de la Investigación

Problemática de la Investigación

El organismo IASB (International Accounting Standards Board), fundadora de la IFRS (International Financial Reporting Standard), emitió normativas vigentes a la actualidad respectivas a Ingresos de Actividades Ordinarias y Contratos de Construcción, segregadas en dos normas, correspondientes a la NIC 11 y 18, en las cuales se detalla el reconocimiento contable respectivo de los ingresos ordinarios originados por prestación de servicios, ventas de productos, construcción de activos, explícitamente, emitidas en el año 1995, ambas normas.

Correspondientemente, en el año 2014, la IASB emitió una nueva normativa, la NIIF 15, correspondiente a Ingresos Ordinarios Procedentes de Contratos a Clientes, en la cual se pretendió que entrara en vigor en el año 2017, con la mira de derogar la normativa vigente a la fecha relacionada a Ingresos de actividades ordinarias (NIC 11 Y 18), y que esta absorbiera ambas, donde se contemplarán otras cosas adicionales y se mejorará la forma de reconocimiento contable de los ingresos.

Posterior a la emisión de dicha normativa, se prorrogó la puesta en vigor de la norma al año 2018, dando más tiempo a las empresas fiscalizadas por la SVS para poder aprender el reconocimiento contable de la normativa y poder adaptarla de mejor manera en las empresas que emplean el reconocimiento de ingresos ordinarios.

Han existido comentarios por parte de los creadores, como de los afectados por la normativa, respecto a la aplicación de dicha normativa, que de por sí han de generar alguna implicancia dentro de la normativa.

La presente investigación, se enfoca en una modelización sobre la implementación de la NIIF 15 de Ingresos Procedentes de Contratos con Clientes, con la mira de ampliar el conocimiento de implementación de la nueva normativa que absorbió la NIC 18 sobre Ingresos de Actividades Ordinarias y NIC 11 de Contratos de Construcción; También, observar las diferencias en la esencia de la NIIF 15 con la NIC 18 y NIC 11, determinar en qué variarán al momento de contabilizar los ingresos por actividades ordinarias en el periodo de vigencia 2018, cómo influyo la adopción de los contratos de construcción en la normativa NIIF 15 y ver qué dificultades o facilidades se presentaron durante la adopción de nueva normativa.

Objetivos de la investigación

Objetivo General:

- Modelizar la normativa NIIF 15 y observar los cambios contables generados ante la absorción de la NIC 18 Y 11

Objetivos Específicos:

1. Sintetizar la normativa asociada a ingresos de actividades ordinarias, NIC 11, 18 y NIIF 15.
2. Comparar las diferencias que existirían entre la implementación de la NIIF 15 con la normativa vigente.
3. Establecer el modelo de reconocimiento según la NIIF 15 en Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos a Clientes.

Metodología de la Investigación

Propuesta metodológica

La investigación se realizará bajo el método cualitativo y con un enfoque comprensivo y como técnica de la recogida de datos se utilizará el análisis documental.

Etapas 1: Recopilación de Información

La recopilación de información se basará en:

- Las normativas internacionales de contabilidad IFRS e;
- Circulares emitidas por la IFRS respecto a la normativa NIIF 15.

Donde la principal fuente de información será la normativa contable emitida por la IFRS, correspondientemente:

NIC 11: Contratos de Construcción

NIC 18: Ingreso de actividades Ordinarias

NIIF 15: Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos a clientes

Investigación ubicada en el área contable, respecto a modelización de nueva normativa que entrará en vigor en el 2018

Bibliografía respectiva al organismo como fuente de información útil www.ifrs.org, organización fundada por el IASB.

Etapas 2: Sistematización de la información

Los criterios de orden de la información son los siguientes:

De acuerdo con el problema de investigación, constará en una investigación deductiva, para apuntar a la modelización de la aplicación contable de la norma que entrará en vigor en enero del año 2018, (NIIF 15) y la posterior diferenciación entre la normativa vigente actual y la próxima en entrar en vigor.

Concretamente será;

1. IASB como emisor de normativa internacional
2. NIC 11: Contratos de Construcción
3. NIC 18: Ingresos de actividades ordinarias
4. NIIF 15: Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos a clientes;

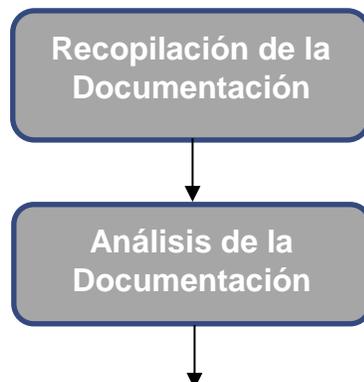
Etapas 3: Elección de sujeto de investigación.

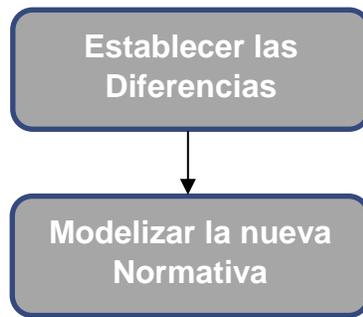
Como informantes clave para la investigación se seleccionará alguna empresa que presente sus estados financieros bajo el sistema de IFRS, para poder así, establecer interrogantes que surjan a raíz de la implementación de la nueva normativa, como también poder evaluar el posible impacto que generarían en los estados financieros.

Esta empresa tiene que llevar su contabilidad bajo sistema IFRS y de preferencia ser alguna Sociedad Anónima Fiscalizada por la Superintendencia de Valores y Seguros.

Esto con el fin de poder realizar un análisis documental de la norma vigente y la próxima a entrar en vigor

Etapas 4: Aplicación de la técnica de Recogida de datos.





Recopilación de la Documentación: La recopilación de la documentación se realizará, de los organismos emisores de la normativa contable, a través de la fundación IFRS, organización fundada por el IASB.

Análisis de la documentación: se analizan la normativa actual con la pronta a entrar en vigor, para así poder obtener una visión clara de las diferencias e implicancias que surgirían del análisis.

Generar conclusiones: que ayuden directamente con la problemática establecida en la investigación

Etapa 5: Credibilidad, confirmabilidad, transferencia y fiabilidad.

La credibilidad se realizará en cada una de las técnicas de análisis documental, que se realizaran a través del libro rojo, manual emitido por el IASB, que contiene toda la normativa contable IFRS

La confirmabilidad se presentará al incorporar a los distintos actores que forman parte de la investigación.

La fiabilidad se entregará a partir de la presentación de la ideología del investigador.

Transferibilidad estará dada al describir el contexto y cada una de las situaciones en particular en conjunto con las características de los sujetos.

Etapa 6: Tabulación de Resultados

Categorías	Subcategorías
NIC 11: Contratos de Construcción	<ul style="list-style-type: none"> - Ingresos de Actividades Ordinarias - Costos del contrato NIC 11 - Información a revelar NIC 11
NIC 18: Ingresos de Actividades Ordinarias	<ul style="list-style-type: none"> - Medición de los ingresos de actividades Ordinarias - Venta de bienes - Prestación de Servicios

	- Intereses, regalías y dividendos
NIIF 15: Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes	- Reconocimiento - Medición - Costos del contrato - Información a revelar NIIF 15
Comparación de las normas	- Observar cambios contables generados ante la absorción de la NIC 18 y la NIC 11 por la NIIF 15 - Identificar diferencias en la medición de los ingresos - Modelizar la normativa NIIF 15

Etapas 7: Análisis de Resultados

Se concluirá según las categorías y subcategorías de análisis.

Etapas 8: Discusión de Resultados

Se compararán los resultados obtenidos según los objetivos planteados

Capítulo III: Resultados de la Investigación

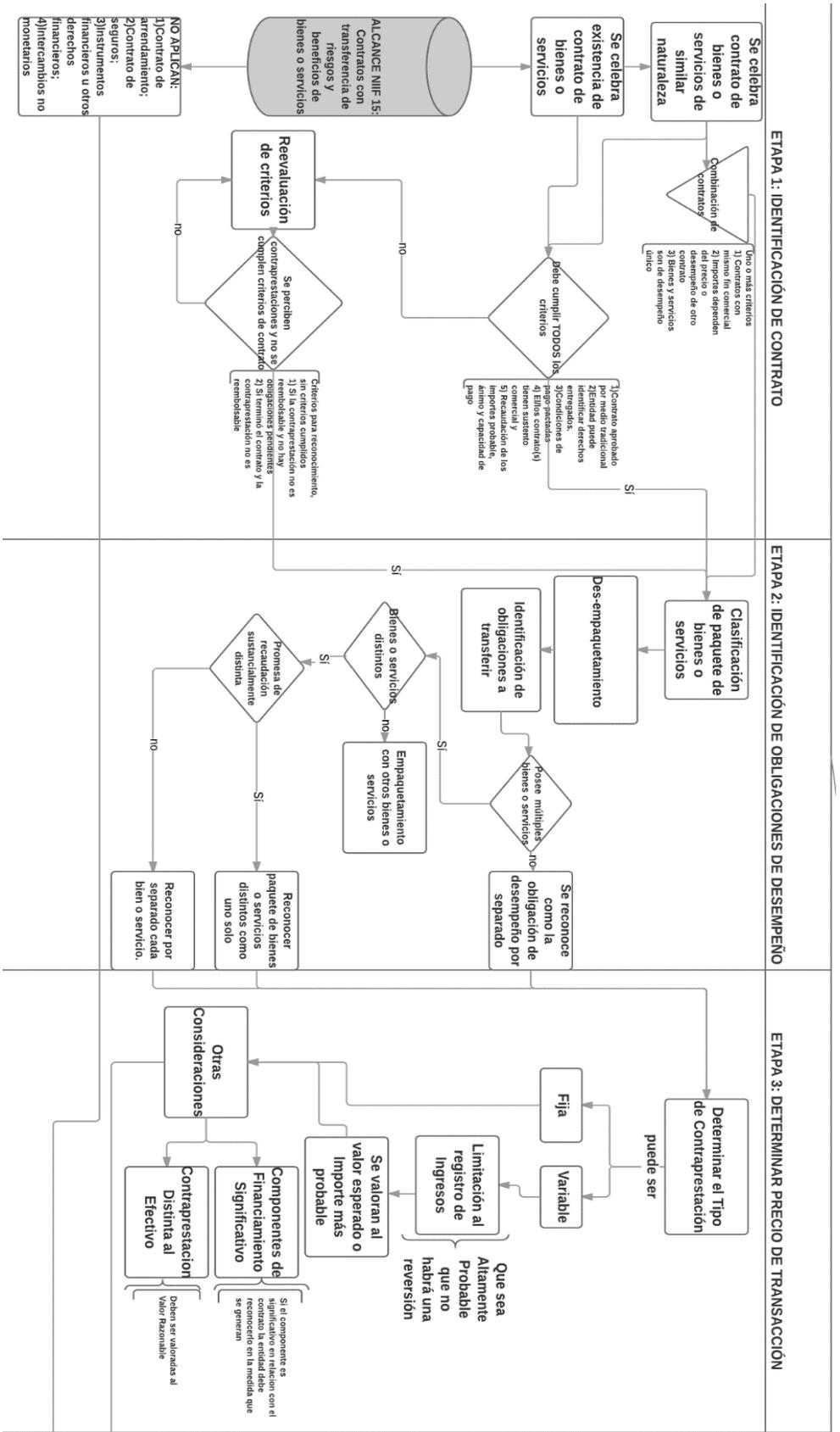
A continuación, se ilustra un cuadro comparativo de las tres normas en estudio, relevantes a ingresos de actividades ordinarias, donde los principales ítems son medición, reconocimiento, cambios, costos y presentación de información.

Tabla N°1: Cuadro comparativo NIC 11, NIC 18 y NIIF 15

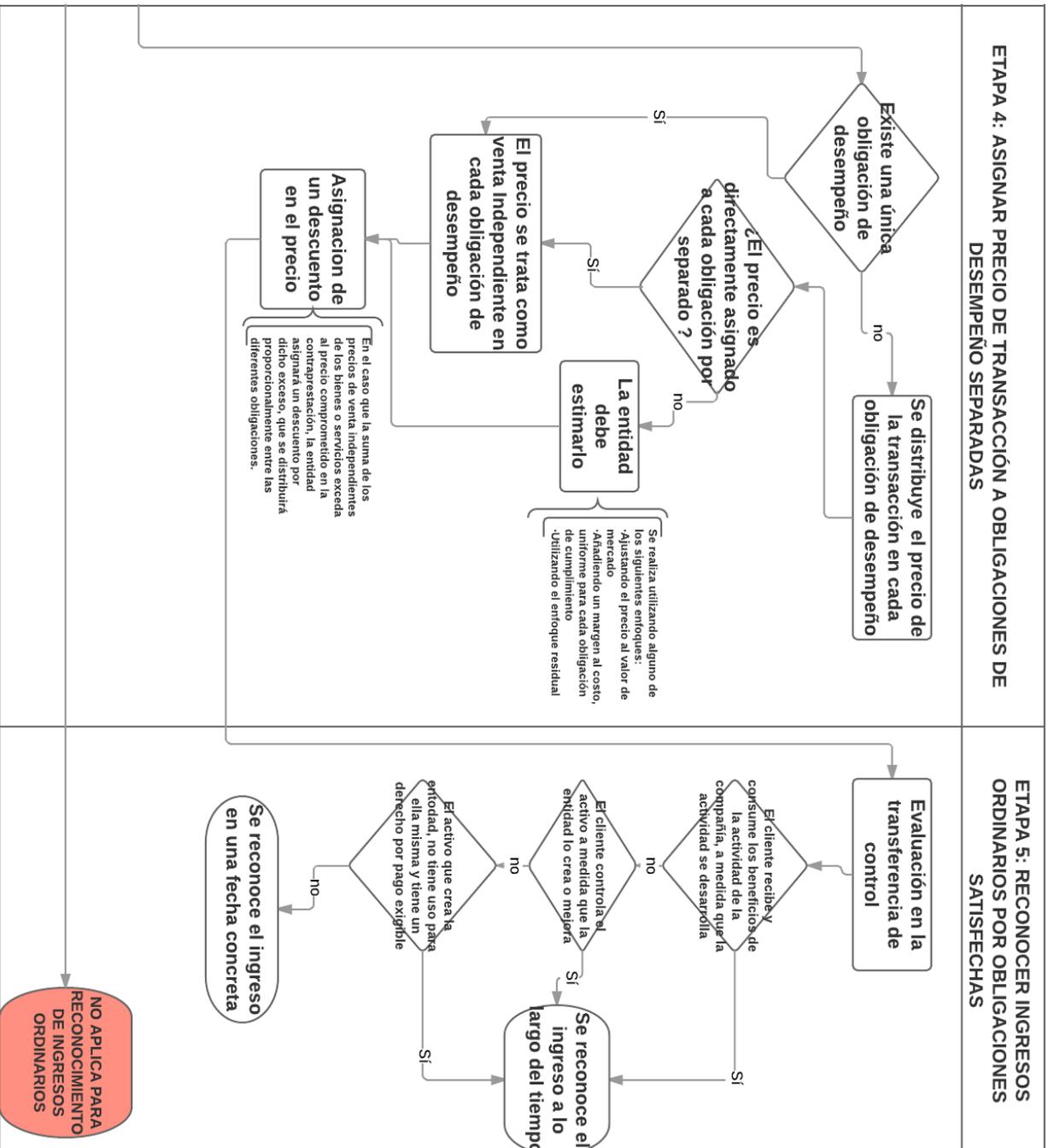
	NIC 11	NIC 18	NIIF 15
Medición de ingresos.	<ul style="list-style-type: none"> Al valor razonable de contraprestación recibida o por recibir 	<ul style="list-style-type: none"> Al valor razonable de contraprestación recibida o por recibir 	<ul style="list-style-type: none"> Al importe del precio de la transacción.
Reconocimiento	<ul style="list-style-type: none"> Por tipo de contrato (contrato de construcción, de precio fijo y de margen) Reconocimiento de ingresos con estimación de suficiencia de fiabilidad. 	<ul style="list-style-type: none"> Identificación de venta de bienes o prestación de servicios. Por transferencias de riesgos y recompensas. Reconocimiento de ingresos hasta el punto de que es medible y que es probable. 	<ul style="list-style-type: none"> Identificación del contrato Identificación de las Obligaciones de desempeño Determinación del precio de transacción Asignación del precio a las obligaciones de desempeño por separado Reconocimiento de los ingresos
Cambios en las estimaciones.	<ul style="list-style-type: none"> Variaciones en el valor razonable recibido o por recibir. Por modificaciones, reclamaciones o pagos por incentivo. Grado de avance. 	<ul style="list-style-type: none"> Variaciones en el valor razonable recibido o por recibir. Intereses, regalías y dividendos. Grado de avance para prestación de servicios. 	<ul style="list-style-type: none"> Segregación por clases de variaciones en el precio de transacción. Contraprestaciones variables Contraprestaciones distintas al efectivo Contraprestaciones pagaderas a un cliente.
Costos.	<ul style="list-style-type: none"> Costos por construcción de activo(s) medibles fiablemente. Costos indirectos para la construcción de activo(s) Diferenciación entre costos aplicables a la construcción y gastos. Costos atribuibles no contemplados en la NIC 11. 	<ul style="list-style-type: none"> Costos incurridos en la venta de bienes medidos con fiabilidad. Concurrencia al cálculo de los costos posterior a la medición de fiabilidad de los ingresos. 	<ul style="list-style-type: none"> Costos incrementales de obtener por un contrato. Criterio de costos recuperables. Determinación de costos como recursos imputables al cliente Determinación de costos asignables como gastos con independencia de obtención de contrato o no. Reconocimiento de costos no contemplados en las NIIF. Reconocimiento de costos por normas específicas.
Información a revelar.	<ul style="list-style-type: none"> Importe de los ingresos de actividades ordinarias Método para establecer la porción de ingresos por actividades ordinarias Grado de realización (Avance) 	<ul style="list-style-type: none"> Políticas contables. Métodos para determinar el grado de realización. Importe en los ingresos por intercambio de bienes o servicios. 	<ul style="list-style-type: none"> Importe de los ingresos de actividades ordinarias. Método para establecer la porción de ingresos por actividades ordinarias. Grado de realización.

Fuente: Elaboración Propia

Diagrama N°1: Etapas de reconocimiento NIIF 15



La NIIF 15 regula la cuantía de los ingresos en base a 5 filtros, que constan en 5 etapas de reconocimiento de las actividades ordinarias, las mismas a continuación son ilustradas por un modelo de reconocimiento que simplifica el reconocimiento de los contratos como actividad ordinaria



Fuente: Elaboración Propia

Capítulo IV: Discusión y Resultados

Discusión

Para efectos de discusión, se presenta un diagrama de flujos que explica el proceso de reconocimiento planteado en la NIIF 15, el cual está basado principalmente en 5 etapas para el reconocimiento de contratos con clientes, que son respectivamente:

1. Identificación del contrato
2. Identificación de obligaciones de desempeño
3. Determinación del precio de transacción
4. Asignar precio de transacción a obligaciones de desempeño separadas
5. Reconocimiento de ingresos ordinarios por obligaciones satisfechas

Previo al reconocimiento preestablecido por la norma, existe un limitante previo que se alude en el alcance de la NIIF 15, el cuál apunta a que, para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias, una parte deberá transferir todos los riesgos y beneficios de bienes o servicios comprometidos y percibir una contraprestación por el(los) mismo(s).

Así mismo, también se hacen excepciones respecto a qué contratos no se incluirán como actividades ordinarias ya que se encuentran aludidas en otras normas respecto a su reconocimiento, que son:

1. Contrato de arrendamiento
2. Contrato de seguros
3. Instrumentos financieros
4. Intercambios no monetarios

Cómo principio del modelo, la identificación de contrato es la base para empezar el reconocimiento de ingresos, en un comienzo parte por la celebración de dos partes por la existencia de un contrato que compromete bienes o servicios; Para calificar que este contrato celebrado, será considerado para efectos de la NIIF 15 y su reconocimiento de actividad ordinaria, debe cumplir todos los criterios para ser calificado como tal, los cuales son:

1. Contrato aprobado por medio tradicional
2. Entidad puede identificar los derechos transferidos
3. Existen condiciones de pago pactadas
4. El o los contratos tienen sustento comercial

5. Existe una recaudación de los importes probable, ánimo y capacidad de pago por el cliente.

Para efectos del reconocimiento de ingresos ordinarios, puede ser que se celebre el compromiso de transferencia de un bien o servicio de misma naturaleza que otro contrato que ya está reconocido como actividad ordinaria, y se consideren ambos como un solo contrato para efectos de reconocimiento de actividad ordinaria, para que esto ocurra, se debe cumplir uno o más criterios de los que siguientes:

1. Los contratos deben ser con mismo fin comercial
2. Los importes dependen del precio de desempeño de otro contrato
3. Los bienes o servicios sean de desempeño único

Si el contrato, no cumple todos los criterios, o falta alguno de ellos, el proceso a seguir será la reevaluación de los criterios del contrato, no prosiguiendo con su anulación, si no que con su reevaluación. Existen situaciones en que no se estén cumpliendo los requisitos para calificar como actividad ordinaria al contrato, y se perciben contraprestaciones por bienes o servicios transferidos o parcialmente transferidos del mismo contrato; En esta situación, para que dicha contraprestación recibida por bienes o servicios transferidos en base a un contrato que no cumple con los requisitos previamente planteados, sea reconocido como una actividad ordinaria, deberá cumplir 1 de los 2 criterios planteados por la NIIF 15, que son:

1. Que la contraprestación no sea reembolsable y no hay obligaciones pendientes
2. Si terminó el contrato y la contraprestación no es reembolsable

Una vez que se cumplan todos los criterios, tanto en caso de que se perciban contraprestaciones antes de evaluar que se cumplen criterios para actividad ordinaria, o que directamente se cumplan criterios de reconocimiento de actividad ordinaria, pasará a la segunda etapa, de identificación de obligaciones de desempeño.

En un comienzo, se deben identificar todos los bienes o servicios a transferir de forma separada, lo cual está determinado como un proceso de des-empaquetamiento, ya que cada bien o servicio debe ser contabilizado por separado para efectos de ingresos ordinarios. Cada obligación por transferir específica en los contratos puede poseer múltiples bienes o servicios, o sólo un bien o servicio identificable en el mismo, en el caso de que sea

sólo un bien o servicio identificado, procede a la siguiente etapa, pero en la situación de que posea múltiples bienes o servicios identificados a transferir, se debe especificar si los bienes o servicios son distintos o no.

Cuando son distintos, apunta a la recaudación y momento de transferencia de los bienes, ya que, pueden ser bienes o servicios de desempeño único en el tiempo (o sea que se transfieran totalmente todos los beneficios y riesgos en una fecha determinada); o de desempeño a lo largo del tiempo (transferencia de bienes o servicios de forma paulatina o gradual) incluidas en un solo contrato.

En el caso de que la recaudación sea de similar naturaleza, se debe reconocer el paquete de bienes o servicios transferidos como uno sólo, pero si existe una diferencia sustancial respecto al proceso de recaudación por transferencia de bienes o servicios, estos deben ser reconocidos por separado por la distinción amplia de percepción de contraprestaciones.

Para determinar el precio de la transacción, primero hay que determinar el tipo de la misma, la cual puede ser fija o variable, en el caso de ser variable hay que considerar la limitación al registro de los ingresos, y es que sea altamente probable que no exista alguna reversión significativa de la misma, y la forma de valorarlas es al valor esperado o al importe más probable.

Luego de identificar el tipo de transacción y aprobar las limitantes, en el caso de ser variable, se pasa a la siguiente etapa y asignar el precio a obligaciones de desempeño separadas, teniendo como consideraciones el tipo de contraprestación, los componentes de financiamiento significativo y consideraciones no monetarias.

En caso de existir múltiples obligaciones de desempeño, estas se tratan como venta independiente, en cada obligación, solo en el caso que el precio se pueda identificar a cada obligación por separado, y en el caso que no se pueda identificar, la entidad deberá estimarlo, de acuerdo con los métodos que establece la NIIF 15:

- Ajustando el precio al valor de mercado
- Añadiendo un margen al costo por cada obligación de desempeño
- Utilizando el enfoque residual

Al utilizar cualquiera de los tres enfoques anteriormente señalados se puede dar la circunstancia de que la suma de cada obligación de desempeño exceda el precio original de la contraprestación, cuando esto ocurra, dicho exceso, se debe distribuir como un

descuento, de manera proporcional entre las diferentes obligaciones, ajustando así cada obligación de desempeño.

Por último, para reconocer ingresos ordinarios por obligaciones satisfechas el modelo establece tres interrogantes para la evaluación en la transferencia del control, las cuales son:

- ¿El cliente recibe y consume los beneficios de la actividad de la compañía, a medida que la actividad se desempeña?
- ¿El cliente controla el activo a medida que la entidad lo crea o lo mejora?
- ¿El activo que crea la entidad, no tiene uso para ella misma y tiene un derecho por pago exigible?

Al evaluar la transferencia de control, respondiendo cualquiera de las tres interrogantes, al reconocer un sí en cualquiera de las tres interrogantes, el ingreso se reconoce a lo largo del tiempo, y en el caso de no existir ningún sí, es decir, que al evaluar la transferencia del control en cada pregunta se establezca un no, se reconocerá el ingreso en una fecha concreta.

Conclusiones

El cuadro comparativo N°1, esclarece las diferencias que existen entre los principales puntos relevantes al reconocimiento de ingresos ordinarios, que son la medición, el reconocimiento, cambios en las estimaciones, costos e información a revelar.

Se obtiene de dicho cuadro, que la medición cambió, ya que antes se medían las actividades ordinarias en base al valor razonable, en la norma que entrará en vigor los ingresos son medidos en base al importe del precio de transacción, el cuál se trata en la etapa 3 de medición de las actividades ordinarias.

Referente al reconocimiento, ambas normas vigentes en materia de ingresos no tienen mucha distinción sino sólo en la naturaleza de cada NIC, de forma general, se reconocerán todos aquellos bienes o servicios que sean Identificables y que se transfieran todos los riesgos y beneficios de los mismo, además de que sean medibles e identificables en el proceso contractual, sin embargo, la NIIF 15, entra en grueso rigor respecto a las 5 etapas de reconocimiento y medición. Como la respectiva norma, absorbe la de Construcción e

Ingresos, la NIIF 15 alude en un principio al reconocimiento de los tipos de contratos que serán incluidos dentro del alcance de actividad ordinaria, para posteriormente, identificar obligaciones, determinar precio, separar obligaciones y finalmente reconocer el ingreso, proceso mucho más extenso y tenaz, que es lo que apunta la nueva norma, establecer un nuevo modelo de reconocimiento de ingresos mucho más eficiente que el actual.

Respecto a los cambios que pueda sufrir el contrato que afecten la cuantía de ingresos, costos y gastos, se agrega el concepto de contraprestación variable, distinta al efectivo y pagadera al cliente, que cada tipo de contraprestación será fijada en el contrato y tendrá cada una susceptibilidad distinta.

Los costeos de las actividades ordinarias en la norma vigente ilustran el reconocimiento de los costos siempre y cuando estos sean fiables e imputables al cliente, con apartados donde se especifican tipos de modificaciones que pudiesen afectar la cuantía de los costos, a diferencia de la norma próxima en entrar en vigor que habla sobre costos incrementales.

En relación con la implementación del modelo, se logró desglosar la NIIF 15, en 5 grandes Ítems, Identificación del Contrato, Identificación de las Obligaciones del contrato, Determinar el Precio de la Transacción, Asignar el Precio de la Transacción a Obligaciones de Desempeño Separadas y Reconocer Ingresos Ordinarias por Obligaciones Satisfechas, lo que ayudo a poder determinar cada etapa del modelo propuesto. Luego de establecer las 5 etapas, se pudieron establecer, los filtros y las limitantes para cada una de las etapas, para poder así, establecer un modelo mucho más práctico, estandarizado y fácil de utilizar.

Por último, y con la implementación del modelo, se puede evaluar cualquier tipo de contrato, evento o contraprestación que surja del normal funcionamiento de cualquier empresa o compañía, someterlo al proceso de las 5 etapas y determinar si corresponde o no, a un Ingreso por Actividades Ordinarias, realizar su medición total de los ingresos provenientes del contrato e identificar sus consideraciones y componentes significativos, establecidos en los filtros y consideraciones de cada etapa del modelo, como el grado de financiamiento, obligaciones de desempeño y consideraciones no monetarias, por ejemplo, para poder llegar a determinar de manera concreta el precio de la contraprestación y el reconocimiento de los Ingresos Procedentes de Actividades Ordinarias en la medida que se satisfacen las obligaciones de desempeño.

Bibliografía

- Departamento de comunicaciones Deloitte (2014). Obtenido de NIIF 15 Ingresos procedentes de contratos con Clientes https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/auditoria/Deloitte_ES_Auditoria_NIIF-15-ingresos-procedentes-de-contratos-con-clientes.pdf
- International Accounting Standards Board (1995) "NIC 11: Contabilización de Contratos de Construcción". Normativa emitida a través de IFRS, Libro Rojo 2014 NIC-NIIF
- International Accounting Standards Board (1995) "NIC 18: Ingresos de Actividades Ordinarias". Normativa emitida a través de IFRS, Libro Rojo 2014 NIC-NIIF
- International Accounting Standards Board (2014) "NIIF 15: Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes". Normativa emitida a través de IFRS.
- International Financial Reporting Standard (2017). "Our Mission". Recuperado de www.ifrs.org
- Langa (2017) Obtenido de NIIF 15: Ingresos de Actividad Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes https://www.auditorsensors.com/uploads/20170710/CLFnIrum_de_l_Auditor_Profesional___Presentacinin_NIIF15.pdf
- Pacheco (2014). Obtenido de Ingresos Provenientes de Contratos con Clientes <https://www.pwc.com/ve/es/publicaciones/alerta-funcion-tecnica-no-8.html>
- Superintendencia de Valores y Seguros. (2011). Obtenido de Proceso de convergencia a Standares Internacionales de Contabilidad: https://www.svs.cl/portal/prensa/604/articles-13385_doc_pdf.pdf
- Torres (2016). Obtenido de NIIF 15: Ingresos Provenientes de Contratos con Clientes http://www.observatorioifrs.cl/archivos/Presentacion_NIIF_15.pdf
- Yauri (2017). Obtenido de NIIF 15: Ingresos Provenientes de Contratos con Clientes <http://pragot.com.pe/niif-15-ingresos-de-actividades-ordinarias-procedentes-de-contratos-con-clientes>

Anexos

Anexo 1: Mapa Conceptual

