

# NIIF 15

## Ingresos procedentes de contratos con clientes





# Contenido

<b>Sección</b>	<b>Página</b>
Resumen	3
Principales características del modelo	4
Información a revelar en la memoria	19
Fecha efectiva y transición	21
Próximos pasos	23
¿Qué puede ofrecer Grant Thornton?	24
Contacto	25



# Resumen

El *International Accounting Standard Board* emitió en mayo de 2014 la NIIF 15 *Ingresos procedentes de contratos con clientes* en vigor a partir de 1 de enero de 2018. Por su parte la Unión Europea ha adoptado dicha norma manteniendo la fecha de entrada en vigor definida por el IASB.

Así mismo, dado que las NIIF, tal y como se indica en el propio Plan General Contable aprobado por el Real Decreto 1514/2007, se configuran como el referente obligado de toda futura disposición que se incorpore al Derecho Contable español, es de esperar que la normativa española se adapte también a la NIIF 15. En este sentido el ICAC abrió el 1 de marzo de 2017 consulta pública previa sobre la modificación del Plan General de Contabilidad.

La NIIF 15 sustituirá a las siguientes Normas:

- NIC 11 Contratos de construcción.
- NIC 18 Ingresos de actividades ordinarias.
- CINIIF 13 Programas de fidelización de clientes.
- CINIIF 15 Acuerdos para la construcción de inmuebles.
- CINIIF 18 Transferencias de activos procedentes de clientes.
- SIC 31 Permutas de servicios de publicidad.

La nueva norma crea un único modelo de reconocimiento de ingresos para los contratos con clientes. Con ello se pretende incrementar la consistencia y comparabilidad de las políticas contables entre las diferentes industrias.

## VISIÓN GENERAL - ALCANCE

El nuevo modelo es aplicable a todos los **contratos con clientes** salvo aquellos que estén dentro del alcance de otras NIIF.

- Arrendamientos.
- Instrumentos financieros (intereses y dividendos).
- Contratos de seguros.

La NIIF 15 utiliza las siguientes definiciones:

*Contrato: acuerdo entre varias partes que origina derechos y obligaciones ejecutables.*

*Cliente: parte que contrata con la entidad la obtención de bienes o la prestación de servicios que son el output de las actividades ordinarias de la entidad.*

Quedan excluidos del alcance de la NIIF 15 los intercambios no monetarios entre compañías de la misma rama de actividad para facilitar ventas a clientes.

Por tanto, la NIIF 15 aplica a contratos con clientes relativos a :

- Ventas de bienes.
- Prestaciones de servicios (excluidos arrendamientos y servicios de aseguramiento).
- Licencias o *royalties*.

Las ventas de bienes que no constituyen parte de las actividades ordinarias de la entidad quedan sujetas a algunos de los requerimientos de la NIIF 15. Por ejemplo, en operaciones de *Sale & Leaseback* la determinación de si el inmueble vendido y posteriormente arrendado constituye desde el punto de vista contable una venta o tan solo una operación de financiación se determinará de acuerdo con las reglas establecidas por la NIIF 15.



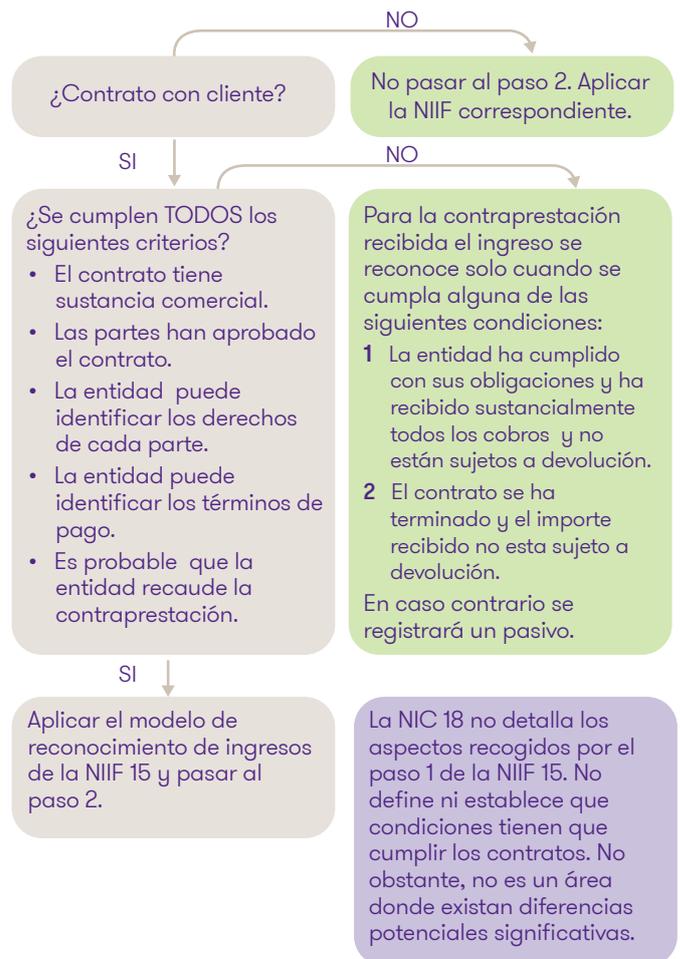
# **1 Principales características del modelo**

## Un modelo de 5 pasos



## Paso 1: identificar el contrato

Un contrato puede ser escrito, oral o estar implícito en las prácticas tradicionales del negocio. A efectos de la NIIF 15 no existe contrato si las partes tienen el derecho unilateral de cancelar un contrato no realizado sin necesidad de compensar a la contraparte.



### COMBINACIÓN DE CONTRATOS

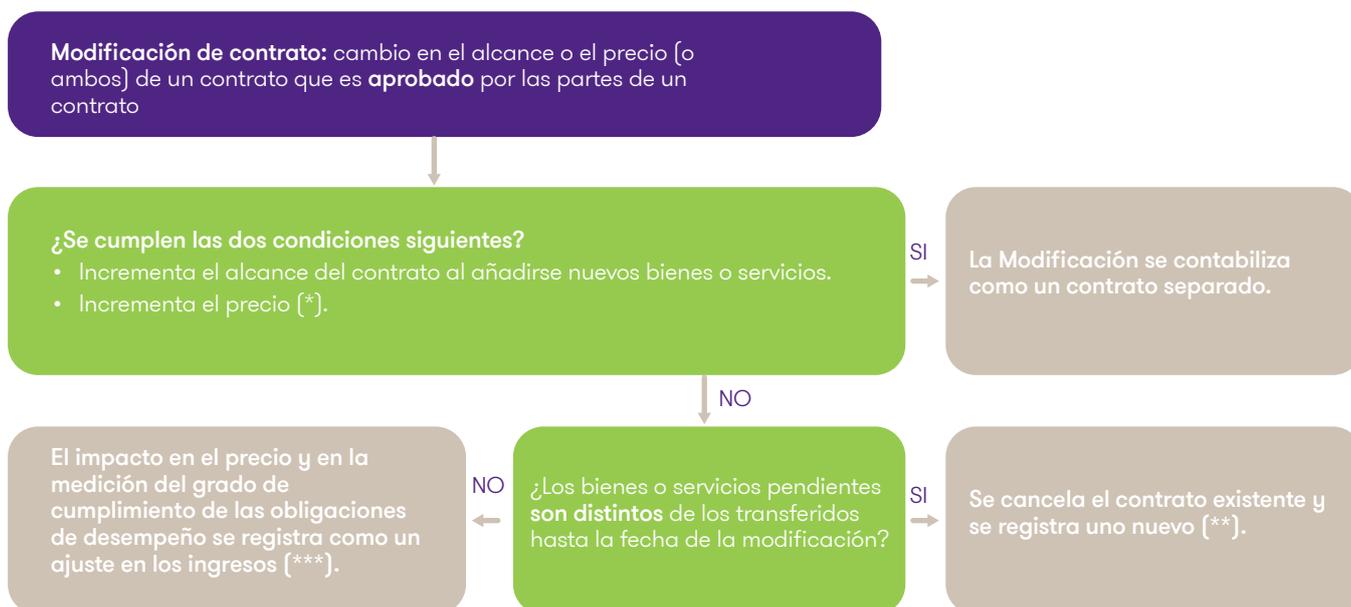
Dos o más contratos en la misma fecha o una fecha cercana con el mismo cliente tienen que considerarse como un único contrato si se cumple alguno de los siguientes criterios:

- Los contratos son negociados como un “paquete” con un objetivo comercial único.
- El importe de la contraprestación a pagar por un contrato depende del precio o el desempeño de otro contrato.
- Los bienes o servicios comprometidos en un contrato constituyen una única obligación de desempeño.

## Modificaciones de contratos

Las modificaciones de contratos deberán analizarse cuidadosamente, porque tienen un tratamiento contable complejo que puede variar significativamente en función de si se crean nuevas obligaciones de desempeño y en función de si se modifican los precios.

Aquellas entidades que tengan una operativa recurrente de modificaciones contractuales deberán prever mecanismos y procesos para poder recoger adecuadamente los cambios contractuales.

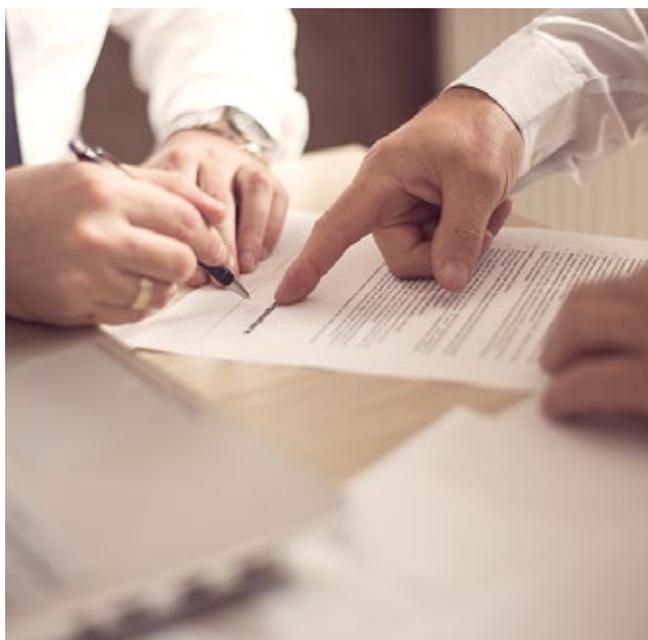


(\*) El incremento del precio tiene que reflejar los precios de venta independientes de los bienes o servicios adicionales comprometidos (incremento de precios proporcional a la cantidad). De lo contrario se considera que no se ha cumplido esta condición.

(\*\*) El importe a ser asignado a las **obligaciones pendientes** corresponde a:

- La contraprestación comprometida por el cliente (incluyendo los importes ya recibidos del cliente) estimada en el contrato original y no reconocida como venta en la fecha de la modificación (por los bienes o servicios comprometidos inicialmente y no entregados todavía).
- La contraprestación comprometida por la modificación del contrato (por los nuevos bienes o servicios).

(\*\*\*) Se modifica el ingreso registrado por los bienes entregados o los servicios prestados. Corrección prospectiva. Es decir, se reestima el precio unitario y se ajusta el ingreso ya reconocido.



## Paso 2: identificar las obligaciones de desempeño

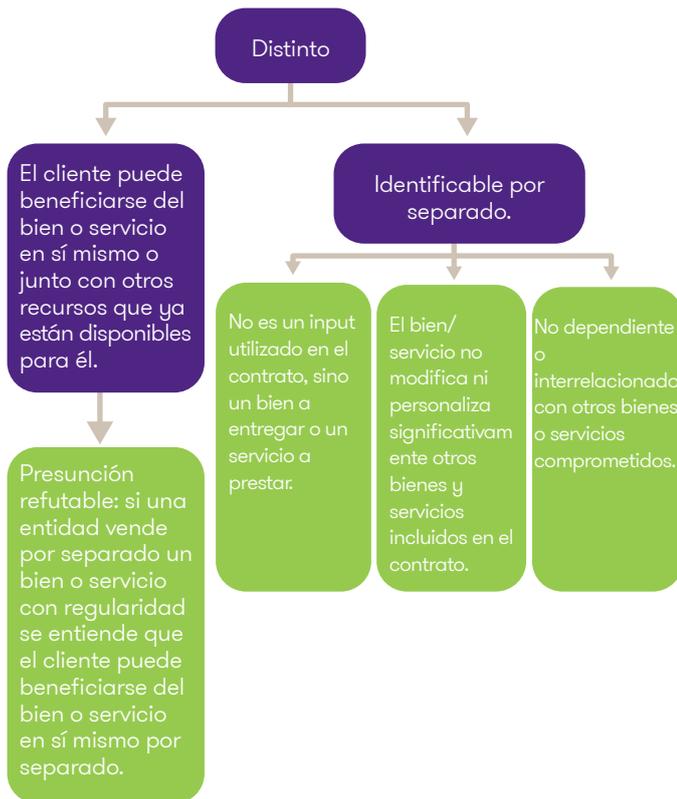
### Criterios para identificar las obligaciones de desempeño

Al comienzo del contrato, una entidad evaluará los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente y determinará qué obligaciones de desempeño existen. Existe una obligación de desempeño para cada compromiso de transferir al cliente:

- Un bien o servicio (o grupo de bienes o servicios) que son distintos.
- Una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.

Un bien o servicio es distinto si cumple las siguientes características:

- El cliente puede beneficiarse del bien por separado.
- Identificable por separado.



#### Ejemplo: cuota de inscripción (en un club, gimnasio, seguro médico)

En la medida que por sí sola no permite al cliente acceder a servicios sino que sirve para cubrir determinados costes administrativos se tratará como un coste incremental del contrato (un input) pero no como una obligación de desempeño. El pago por parte del cliente no generará ingreso, sino que se considera parte del precio a asignar entre las distintas obligaciones de desempeño.

### Comparativa NIIF 15 con la normativa actual

El enfoque de la NIIF 15 para determinar los componentes de un contrato difiere conceptualmente del utilizado en la normativa que sustituye. Las entidades tendrán que analizar los potenciales impactos que puedan derivarse de los nuevos criterios:

NIIF 15	NIIF derogadas
La exigencia de que el bien sea distinto supone un cambio radical. Para que un bien o servicio se reconozca como un componente separado no debe modificar ni personalizar otros bienes o servicios, ni debe ser dependiente o estar interrelacionado. El cliente debe beneficiarse del bien "en sí mismo".	El criterio es mucho más general: el componente tiene que tener valor en sí mismo para el cliente.

El requerimiento establecido en la NIIF 15 de no considerar obligaciones de desempeño separadas aquellos elementos que están intrínsecamente interrelacionados o que personalizan significativamente otros bienes puede tener un impacto muy significativo en empresas proveedoras de servicios integrados, con paquetes y productos altamente personalizados. Este puede ser un tema muy relevante, a analizar detalladamente, en determinados sectores:

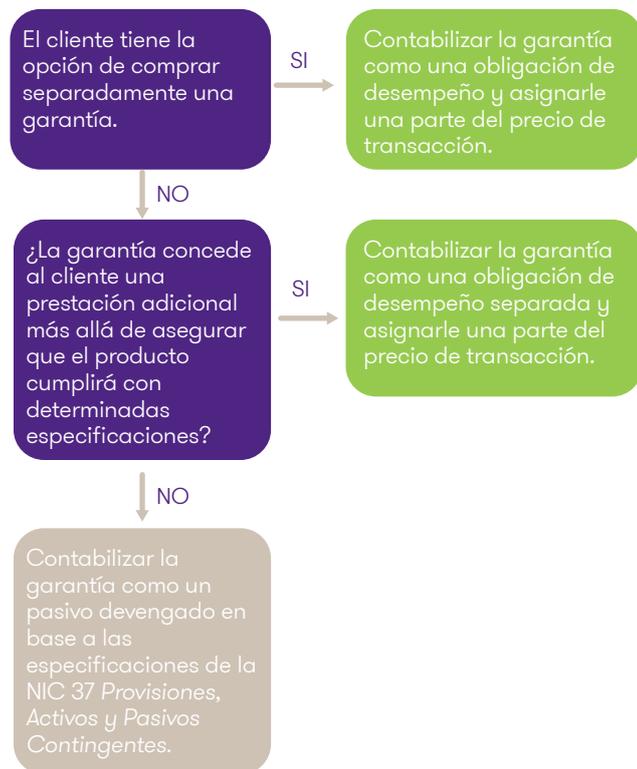
- Empresas que proporcionan soluciones integradas (p.e software junto con servicios de adaptación o integración).
- Empresas que ofrecen paquetes a sus clientes con distintos servicios incluidos.

El requerimiento establecido en la NIIF 15 de considerar como obligaciones separadas aquellos bienes o servicios en los que el cliente se beneficia por separado puede tener implicaciones en sectores diversos, a pesar de que dicho requerimiento ya se encontraba incluido (aunque con mucho menos detalle) en la anterior normativa:

- Empresas cuyo modelo de negocio incluye la venta de consumibles a cambio de la entrega gratuita de la máquina o equipo que los hace funcionar (equipo de oficinas como fotocopiadoras o impresoras, equipos de diagnóstico, etc...). Especialmente en el caso de que las máquinas puedan venderse también por separado
- Empresas que realicen entregas gratuitas de bienes o servicios en el marco de un contrato global: por ejemplo, empresas de telecomunicaciones entregando terminales móviles, módems, etc... gratuitamente.

## Tratamiento específico de las garantías concedidas a clientes

Bajo la NIIF 15 las garantías concedidas a clientes tienen que registrarse como una obligación de desempeño separada si proporcionan al cliente un servicio más allá de asegurar que el producto cumple con determinadas especificaciones técnicas:



Al evaluar si una garantía proporciona a un cliente un servicio además de la seguridad de que el producto cumpla las especificaciones acordadas, una entidad considerará factores tales como:

- Si la garantía se requiere por ley: si se requiere que la entidad proporcione por ley una garantía, la existencia de esa ley indica que la garantía comprometida no es una obligación de desempeño porque estos requerimientos habitualmente existen para proteger al cliente de productos defectuosos.
- La extensión del período de cobertura de la garantía: cuánto más largo sea el periodo cubierto, más probable será que la garantía comprometida resulte una obligación de desempeño.
- La naturaleza de las tareas que la entidad se compromete a realizar: si es necesario que la entidad realice tareas especificadas para proporcionar la seguridad de que un producto cumpla las especificaciones acordadas (por ejemplo servicio de recogida de productos defectuosos) entonces esas tareas es probable que no den lugar a una obligación de desempeño separada.

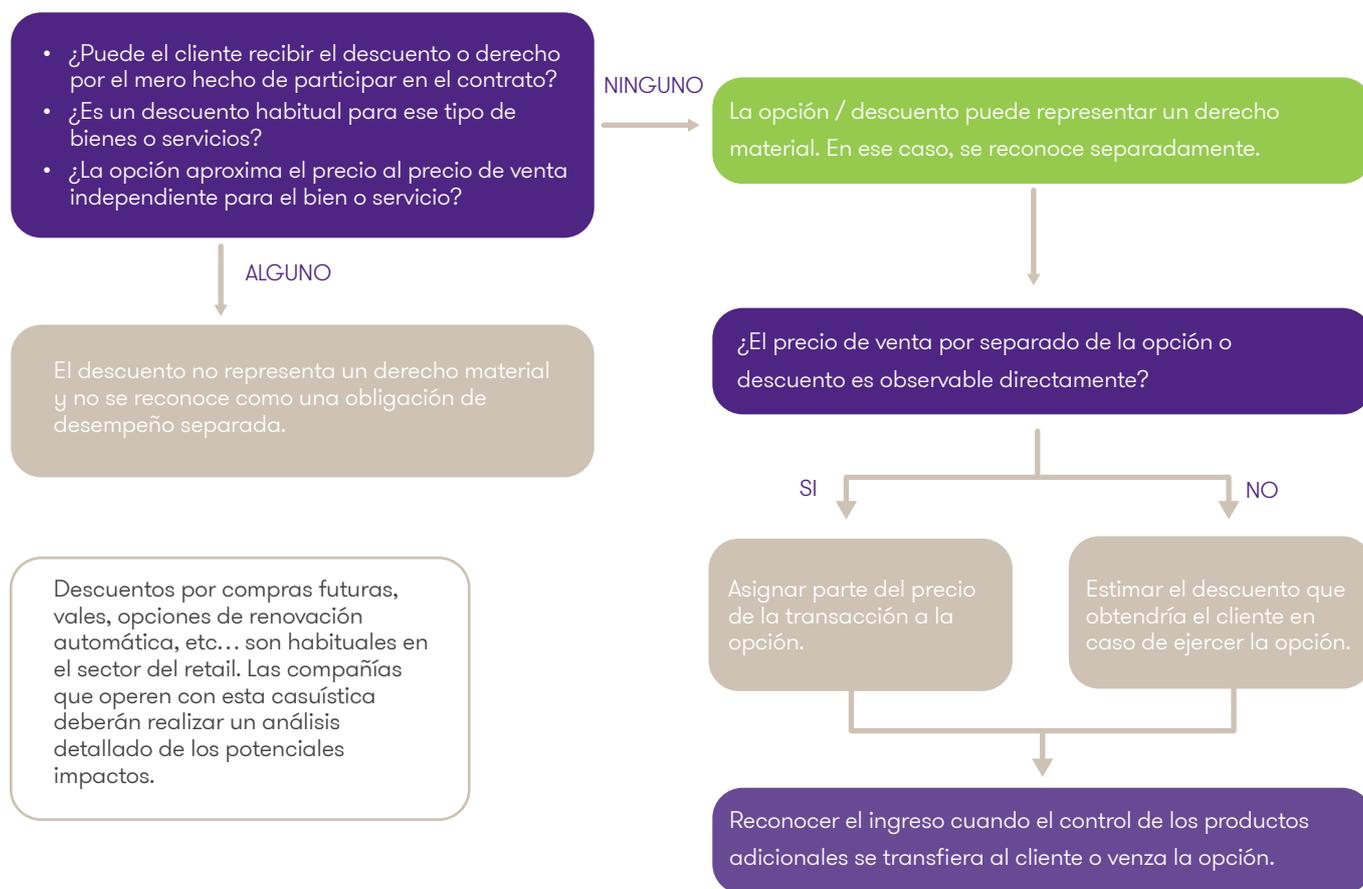


En general, garantías otorgadas por periodos superiores al mínimo legal establecido y/o por las que el cliente tenga que pagar, deberán reconocerse como una obligación de desempeño separada y reconocerse como un ingreso durante el período cubierto por la garantía.

## Opciones concedidas a clientes

Bajo NIIF 15 hay que analizar si una opción concedida a un cliente para adquirir bienes o servicios adicionales con un precio descontado puede constituir una obligación de desempeño separada. Esto implica asignar parte del precio pagado por los bienes o servicios adquiridos a la opción de adquirir futuros bienes o servicios a precios descontados.

Determinar el valor de la misma puede ser un área compleja:



La normativa anterior ya recogía la necesidad de valorar las opciones a clientes, en base a lo establecido en la CINIIF 13 Programas de fidelización de clientes, aunque los criterios de asignación de valor eran distintos a los existentes en la NIIF 15, tal y como se indica en el apartado dedicado al paso 4.

La normativa actual incluye las opciones concedidas dentro de lo que se denomina “retribución variable” y que analizamos con más detalle en el apartado relativo al paso 3.

## Derechos de devolución

En algunos contratos, una entidad transfiere el control de un producto a un cliente y también le concede el derecho a devolver el producto por varias razones (por ejemplo, insatisfacción con el producto). La devolución del mismo puede tener distintas formas:

### VENTAS CON DERECHO DE DEVOLUCIÓN

- Reembolso total o parcial de la contraprestación pagada.
- Saldo a aplicar contra saldos pendientes de pago o saldos futuros.
- Cambio de producto.

- Reconocerá el ingreso por los bienes transferidos por el importe que la empresa espera recibir (no se debe reconocer venta por los importes que la empresa espera sean devueltos).
- Reconocerá un pasivo por el derecho de devolución (\*).
- Reconocerá un activo (y el correspondiente ajuste en el coste de la venta) por su derecho a recuperar los productos del cliente al cancelar el compromiso que tiene con el cliente.



#### (\* Pasivos por reembolsos:

una entidad reconocerá un pasivo por reembolso (y no un ingreso) por la contraprestación recibida de un cliente si espera reembolsarla total o parcialmente.



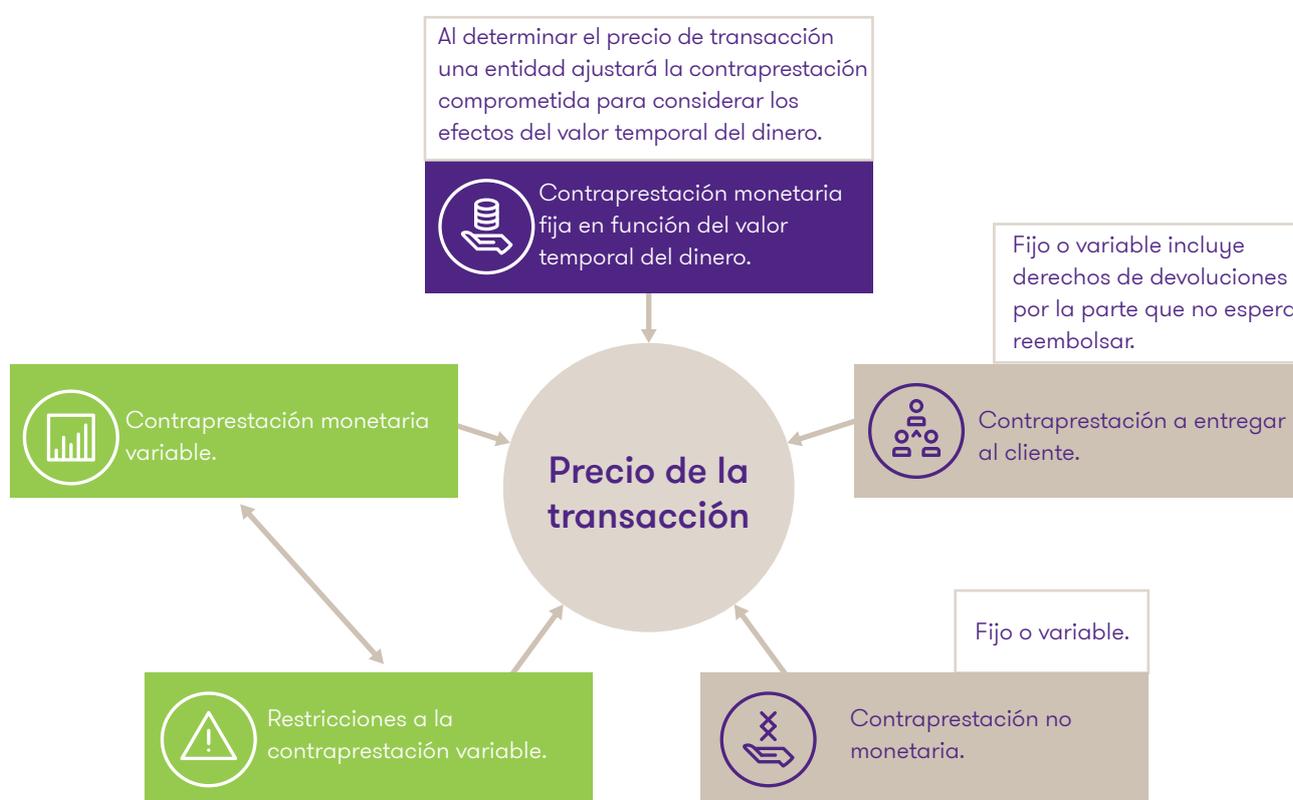
## Paso 3: Determinar el precio

### Componentes del precio de la transacción

**Precio de la transacción:** el importe que una entidad espera recibir a cambio de entregar los bienes o prestar los servicios comprometidos contractualmente, excluidos los importes recibidos por cuenta de terceros.

Los componentes del precio de transacción incluyen:

**Precio de la transacción = Contraprestación fija + Contraprestación variable**



El importe de la contraprestación puede variar debido a descuentos, devoluciones, reembolsos, reducciones de precio, incentivos, primas de desempeño, penalizaciones u otros elementos similares. La contraprestación acordada puede variar también si el derecho de una entidad a recibirla depende de que ocurra o no un suceso futuro.

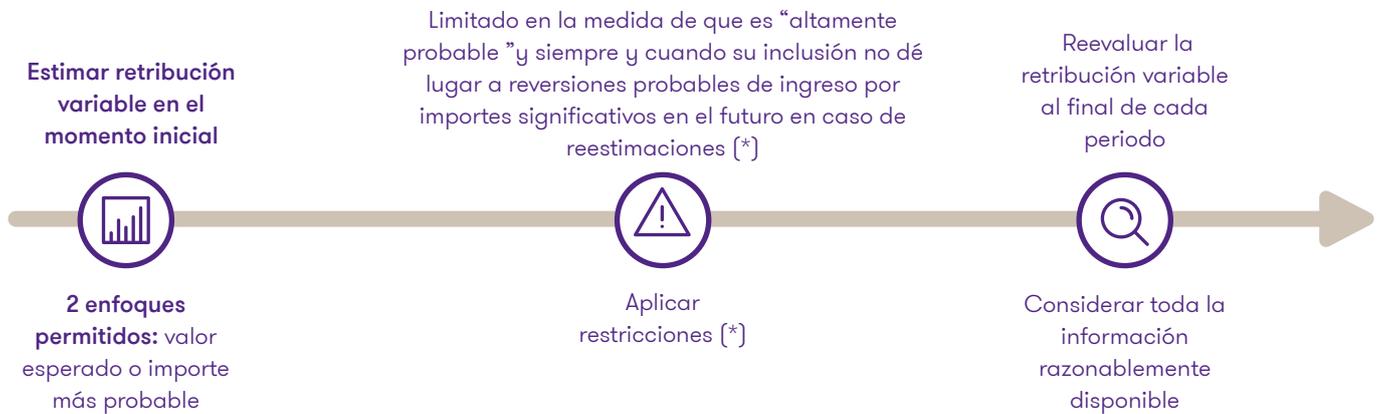
### Ingresos por *royalties*, cánones y licencias

A pesar de los requerimientos generales una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias por ingresos basados en ventas del cliente o cualquier otra magnitud del cliente (resultado, EBITDA, etc...) a cambio de una licencia de propiedad intelectual, royalty, canon o similar, solo cuando (o a medida que) ocurra uno de los siguientes sucesos:

- Tenga lugar la venta o uso posterior.
- La obligación de desempeño a la que se ha asignado parte de los ingresos ha sido satisfecha.

Es decir, que no se aplicará la regla general de reconocer la retribución variable al inicio por el mejor estimado.

## Estimación de la contraprestación variable



(\*) Los factores que podrían incrementar la probabilidad o magnitud de una reversión de los ingresos de actividades ordinarias incluyen:

- El importe de la contraprestación es altamente sensible a factores que están fuera del control de la entidad (volatilidad del mercado, el juicio o acciones de terceros, condiciones climatológicas y un alto riesgo de obsolescencia del bien o servicio comprometido).
- La incertidumbre sobre el importe de la contraprestación no se espera que se resuelva durante un largo periodo de tiempo.
- La experiencia de la entidad (u otra evidencia) con tipos similares de contratos es limitada, o esa experiencia (u otra evidencia) tiene un valor predictivo limitado.
- La entidad tiene por práctica ofrecer un amplio rango de reducciones de precios o cambiar los términos y condiciones de pago de contratos similares en circunstancias parecidas.

El contrato tiene un gran número y amplio rango de importes de contraprestaciones posibles.

**Una entidad estimará la contraprestación variable utilizando alguno de los siguientes métodos:**

**Valor esperado:** Media ponderada por la probabilidad de los importes posibles.

**Importe más probable:** La retribución variable se registra en función del importe con una mayor probabilidad asociada. El desenlace individual más probable del contrato. Normalmente este será el método más apropiado en escenarios binarios.

**Una entidad aplicará un método de manera congruente a todo el contrato.**



## Paso 4: Asignar el precio a las obligaciones de desempeño

El precio de venta se asigna entre las distintas obligaciones de desempeño proporcionalmente a los precios de venta independientes:

 <b>Objetivo</b>	Asignar el precio de la transacción a cada obligación de desempeño en un importe que representa el importe que la entidad espera recibir a cambio de la entrega de los bienes o la prestación de los servicios comprometidos.
 <b>Mecánica</b>	Asignar el precio de transacción a cada obligación de desempeño identificada en el contrato en base al precio de venta independiente ( <i>stand alone basis</i> ) de la obligación de venta identificada.
 <b>Precio de venta independiente</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• El precio al cual la entidad vendería por separado los bienes y servicios.</li><li>• La mejor evidencia es el precio de venta en solitario.</li><li>• Si no está disponible, se estima maximizando los <i>inputs</i> observables.</li></ul>

### NIIF 15

La NIIF15 se basa en el precio relativo de venta independiente, que, en caso de no ser observable directamente, puede ser estimado a través de tres enfoques:

- Enfoque de evaluación del mercado ajustado.
- Enfoque del coste esperado + un margen.
- Enfoque residual: solo se permite bajo determinadas circunstancias muy concretas:**
  - Vende el mismo tipo de bien/servicio por un amplio margen de importes / paquetes.
  - Todavía no ha establecido un precio por el bien o servicio y anteriormente no se ha vendido por separado.

### NIIF derogadas / PGC

La CINIIF 13 relativa a programas de fidelización de clientes y la CINIIF 15 (ventas sector inmobiliario), que servían de base para los criterios generales, proponían asignar el precio entre los distintos componentes en base a:

- Valor razonable relativo.
- Valor razonable residual (de los componentes no entregados).

**El valor residual se admite como método en cualquier caso.**

## Paso 5: reconocer el ingreso a medida que se satisfacen las obligaciones de desempeño

Una entidad reconoce la venta cuando se han satisfecho las obligaciones de desempeño mediante **el traspaso** de los bienes o servicios comprometidos al cliente.

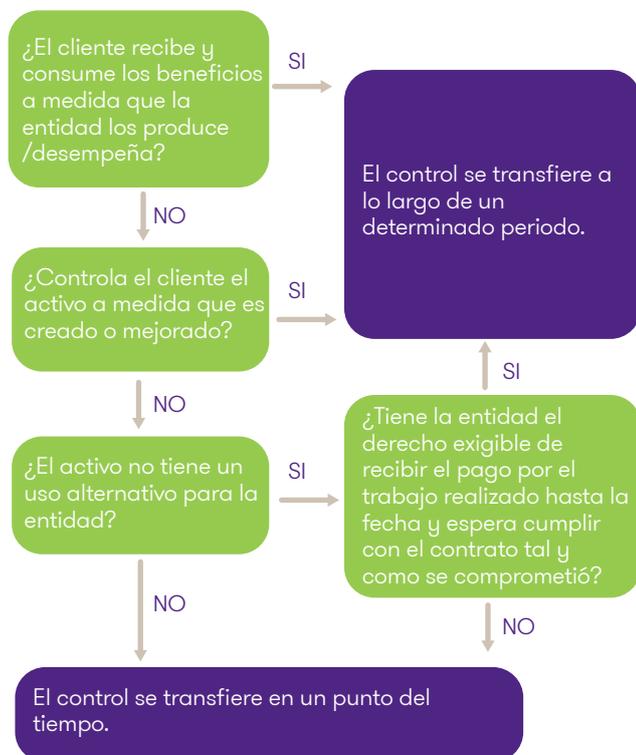
El traspaso ocurre cuando el cliente obtiene **el control**.

El control es la capacidad de usar un activo o obtener sustancialmente todos **los beneficios** asociados a ese activo.

Los beneficios asociados a un activo pueden consistir en:

- Utilizar el activo para producir bienes o proveer servicios.
- Usar el activo para mejorar otros activos, reducir gastos o cancelar pasivos.
- Vender el activo.
- Utilizar el activo como garantía.
- Mantener el activo.

Para algunas obligaciones de desempeño el control se transfiere a lo largo de un determinado periodo mientras que en otros casos el control se transfiere en un punto del tiempo.



### El control se transfiere en un punto del tiempo

Una obligación de desempeño se considera que se satisface en un punto del tiempo cuando no cumple los requisitos que definen la transferencia de control a lo largo del tiempo. En aplicación de los criterios generales:

- Una entidad reconoce el ingreso por ventas cuando se han satisfecho las obligaciones de desempeño mediante el traspaso de los bienes o servicios comprometidos al cliente.
- El traspaso ocurre cuando el cliente obtiene el control.
- El control es la capacidad de usar un activo o obtener sustancialmente todos los beneficios asociados a ese activo.

La NIIF 15 define una serie de indicadores de transferencia del control:



NIIF 15	NIIF derogadas / PGC
La NIIF 15 se centra en la <b>transferencia del control</b> .	La NIC 18 se centra en el momento en el que se <b>transfieren los riesgos y beneficios</b> .

## Diferencias con la normativa anterior y PGC para transferencias de control a lo largo del tiempo

No existen diferencias significativas entre la normativa anterior y NIIF 15 por lo que se refiere a la imputación temporal de ingresos procedentes de servicios.

En relación a la aplicación del grado de avance en activos, la NIC 11 se centra, para decidir si aplica o no el grado de avance en la construcción de activos, si el bien que se construye está personalizado. En cambio bajo NIIF 15 este factor no se considera en el análisis. Si comparamos ambas normativas:

### NIIF 15

Las condiciones para reconocerse el ingreso a lo largo del tiempo existen cuando se cumplan algunas de las siguientes condiciones:

- El cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad lo realiza.
- El desempeño de la entidad crea o mejora un activo que el cliente controla a medida que se crea o mejora.
- El activo no tiene un uso alternativo (contractual y económicamente restringida la posibilidad de redirigir el uso del activo) para la entidad y la entidad tiene el derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha. El importe al que se tenga derecho tiene que compensar a la entidad por el desempeño completado hasta la fecha con un margen de ganancia equiparable al del total del contrato o que suponga una rentabilidad razonable sobre el costo de capital de la entidad.

Potencialmente se pueden producir diferencias entre NIIF 15 y la normativa que sustituye en la aplicación del método del grado de avance puesto que la NIIF 15 exige que la entidad tenga **el derecho exigible al pago por el desempeño** completado hasta la fecha y que el **activo no tenga un uso alternativo para la entidad**. Esta situación se puede dar en determinados casos cuando hay fabricación por encargo, aunque no se trate de bienes altamente personalizados. En cambio bajo la antigua norma, si no eran activos personalizados no se hubiera aplicado el grado de avance.

### NIIF derogadas / PGC

La NIC 11 se aplica a contratos para la construcción de activos complejos y personalizados. Los requisitos generales de la NIC 11 son los siguientes:

- Es probable que la empresa reciba los beneficios económicos derivados de la transacción.
- El importe de los ingresos puede medirse con fiabilidad.
- Los costes incurridos o a incurrir en la transacción pueden ser valorados con fiabilidad.

Para los contratos con un precio fijo hay dos criterios adicionales:

- El resultado del contrato se puede estimar fiablemente.
- El grado de avance del contrato se puede estimar fiablemente.

En relación a los PNCGA en España el PGC permite la aplicación del grado de avance en la medida en que sea asimilable a una prestación de servicios (servicios de construcción e ingeniería). Las condiciones son las mismas que las definidas en la NIC 11.

Específicamente sectores como el de la construcción, empresas de ingeniería, maquinaria especializada y todos aquellos donde se realizan fabricaciones por encargo pueden verse afectados por los nuevos criterios definidos en la NIIF 15.

## Diferencias con la normativa anterior y PGC – Contratos de llave en mano

Los contratos de llave en mano pueden presentar diferencias en el tratamiento contable bajo NIIF 15 con respecto a las NIIF que se derogan o el PGC, por el mismo motivo que el mencionado para el caso general de la aplicación del método de grado de avance:

### NIIF 15

Generalmente no se puede reconocer el ingreso a lo largo del tiempo (grado de avance) para contratos llave en mano. El ingreso se reconoce en un momento del tiempo, cuando se transfiere el control del bien (entrega de las llaves). Solo se permitiría aplicar grado de avance si:

- El activo no tiene un uso alternativo para la entidad.
- La entidad tiene el derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha. El importe al que se tenga derecho tiene que compensar a la entidad por el desempeño completado hasta la fecha con un margen de ganancia equiparable al del total del contrato o que suponga una rentabilidad razonable sobre el costo de capital de la entidad.

### NIIF derogadas / PGC

La NIC 11 se aplica a contratos para la construcción de activos complejos y customizados. Los requisitos generales de la NIC 11 son los siguientes:

- Es probable que la empresa reciba los beneficios económicos derivados de la transacción.
- El importe de los ingresos puede medirse con fiabilidad.
- Los costes incurridos o a incurrir en la transacción pueden ser valorados con fiabilidad.

Para los contratos con un precio fijo hay dos criterios adicionales:

- El resultado del contrato se puede estimar fiablemente.
- El grado de avance del contrato se puede estimar fiablemente.

En relación a los PNCGA en España el PGC permite la aplicación del grado de avance en la medida en que sea asimilable a una prestación de servicios (servicios de construcción e ingeniería). Las condiciones son las mismas que las definidas en la NIC 11. En esta sentido la consulta 2 del BOICAC 78 especifica que la aplicación del método de grado de avance para contratos de llave en mano es posible si:

- Existe un acuerdo específicamente negociado para la construcción de un elemento, delimitado bajo las concretas estipulaciones técnicas que individualicen el objeto del mismo, y que vincula a las partes al cumplimiento de las obligaciones respectivas, en cuya virtud, se produce una transferencia sistemática y sustancial de riesgos y beneficios a medida que se despliega la actividad del contratista.
- Por tanto, no se trata de un producto estándar que fabrica la empresa bajo pedido, cuyo montaje requiera la supervisión por parte de la empresa constructora, sino una serie de componentes indisolubles como unidad, que funcionan en conjunto y donde la inspección técnica de la instalación (cuando es requerida), con carácter general, se configura como un componente más de la obligación del resultado (objeto del contrato) a que se compromete la empresa constructora.

En cualquier caso el reconocimiento de ingresos estará sujeto al cumplimiento de las condiciones generales indicadas inicialmente.

## Criterios de medición para transferencias de control a lo largo del tiempo

Los métodos apropiados para medir el progreso incluyen métodos basados en el input (métodos que miden el grado de avance en base a los recursos utilizados por la entidad) y métodos basados en el output (métodos que miden el grado de avance en base a los bienes o servicios transferidos al cliente hasta la fecha).

Métodos basados en el output

Reconocen los ingresos en base a mediciones del valor para el cliente de los bienes y servicios transferidos en relación a los bienes o servicios pendientes de ser entregados.

Métodos basados en el input

Reconocen ingresos en base a los esfuerzos o inputs de la entidad para satisfacer una obligación de desempeño (por ejemplo: recursos consumidos, horas invertidas, costes incurridos, tiempo transcurrido, etc...).

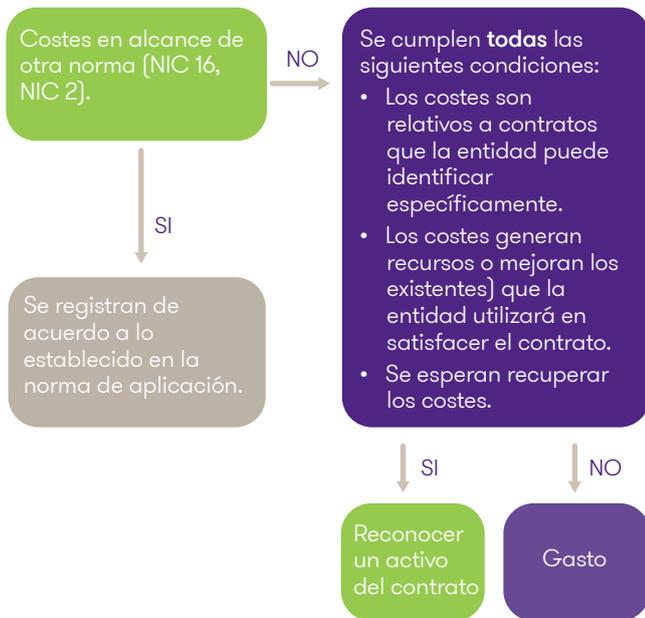
Riesgos y factores a tener en cuenta en la aplicación de los métodos definidos en la norma

Métodos basados en el output pueden no representar adecuadamente la transferencia del control a lo largo del tiempo si se basan en unidades entregadas o producidas cuando al final del ejercicio existen trabajos en curso.

Métodos basados en el input pueden no representar adecuadamente la transferencia del control a lo largo del tiempo si se producen desviaciones de costes y gastos (ineficiencias, etc...).



## Costes incurridos para cumplir un contrato



## Costes incrementales de obtener un contrato

Una entidad reconocerá como un activo los costos incrementales de obtener un contrato con un cliente si la entidad espera recuperar dichos costos.

Los costos incrementales son aquellos en los que no se habría incurrido si no se hubiese obtenido el contrato.

Los costes incurridos por la obtención de un contrato en los que se hubiese incurrido con independencia de si el contrato se obtiene o no, no son activables.

Como solución práctica, una entidad puede reconocer los costos incrementales de obtener un contrato como un gasto, cuando tengan lugar si el periodo de amortización del activo que la entidad hubiera reconocido en cualquier caso es de un año o menos.

**Gastos activables** Incluye los costes relacionados con el contrato: mano de obra directa, materiales directos, gastos de control y gestión del contrato, seguros, depreciación, etc...

**Gastos no activables** Gastos generales y administrativos, mermas, mano de obra u otros recursos que no se reflejan en el precio del contrato, costos relativos a obligaciones de desempeño pasadas o costos para los que no es posible identificar si se refieren a obligaciones de desempeño no satisfechas o satisfechas o satisfechas parcialmente.

**Amortización** Los costes se amortizarán de una forma sistemática que sea congruente con la transferencia al cliente de los bienes o servicios con los que se relaciona dicho activo.



## **2 Información a revelar en la memoria**

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. Para lograr ese objetivo una entidad revelará información cuantitativa y cualitativa sobre los siguientes aspectos:



## Juicios significativos

Una entidad revelará los juicios y cambios en los juicios realizados en aplicación de la NIIF 15 que afecten de forma significativa a la determinación del importe y calendario de los ingresos por contratos con clientes. En concreto se explicarán los juicios de valor e hipótesis, así como los cambios en los mismos, utilizados al determinar:

- El calendario de satisfacción de las obligaciones de desempeño. Indicando los métodos utilizados para medir el grado de avance en las obligaciones de desempeño satisfechas a lo largo del tiempo, así como una explicación de por qué los métodos utilizados proporcionan una representación fiel de la transferencia de bienes o servicios.
- El precio de la transacción y los importes asignados a las obligaciones de desempeño.
- Para las obligaciones de desempeño satisfechas en un momento determinado hay que revelar los juicios de valor significativos realizados para determinar cuando obtiene un cliente el control de los bienes y servicios comprometidos.
- Juicios de valor significativos utilizados en la determinación del precio de transacción y su asignación a las obligaciones de desempeño.



## Activos del contrato

Una entidad revelará:

- Los juicios realizados para determinar el importe de los costos incurridos para obtener o cumplir un contrato.
- El método que utiliza para determinar la amortización en cada periodo de presentación.



## Contratos con clientes

- Sus contratos con clientes.
- Los juicios significativos, y los cambios en los mismos, realizados en aplicación de la NIIF 15.
- Los activos reconocidos por costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente.
- Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes.
- Cualquier pérdida por deterioro de valor reconocida (de acuerdo con NIIF 9) sobre cualquier cuenta a cobrar o activos del contrato.
- Información de ingresos ordinarios por categorías que representen la forma en que la naturaleza, el importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos, de forma que los usuarios de los estados financieros puedan comprender la relación de esta información con la que se proporciona si la entidad aplica la NIIF 8, Segmentos de Operación.
- Una entidad revelará la siguiente información para los saldos de contratos:
  - Los saldos de apertura y cierre de las cuentas por cobrar, activos del contrato y pasivos del contrato si no se revelan por separado en el balance.
  - Ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el periodo de presentación que se incluyeron en el saldo de pasivos de contratos al comienzo del periodo.
  - Ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el periodo de presentación procedentes de obligaciones de desempeño que se satisfacen (o parcialmente satisfechas) en periodos anteriores (debidos por ejemplo a cambios en el precio de transacción).
- Relación entre el calendario de satisfacción de sus obligaciones de desempeño y el calendario de pagos y los efectos de esa relación sobre los activos y pasivos de los contratos con clientes.
- Explicación cuantitativa y cualitativa sobre los cambios significativos en los saldos de activos y pasivos de contratos con clientes.
- Información sobre sus obligaciones de desempeño, incluyendo:
  - Cuando la entidad satisface normalmente sus obligaciones de desempeño.
  - Los términos de pagos significativos.
  - La naturaleza de los bienes o servicios que la entidad se ha comprometido a transferir, destacando aquellos casos en los que la entidad opera como agente.
  - Las obligaciones de reembolso, devolución y similares.
  - Los tipos de garantías y obligaciones separadas.
- Una entidad revelará la siguiente información sobre sus obligaciones de desempeño pendientes:
  - El importe agregado del precio de transacción asignado a las obligaciones no satisfechas. Esta información no será necesaria para i) las obligaciones de contratos con duración inferior a un año ni para ii) las obligaciones satisfechas a lo largo del tiempo en las que la contraprestación se determina directamente en base al valor transferido al cliente.
  - Cuando se espera reconocer el ingreso para las obligaciones no satisfechas mencionadas en el párrafo anterior (cuantitativa o cualitativamente).

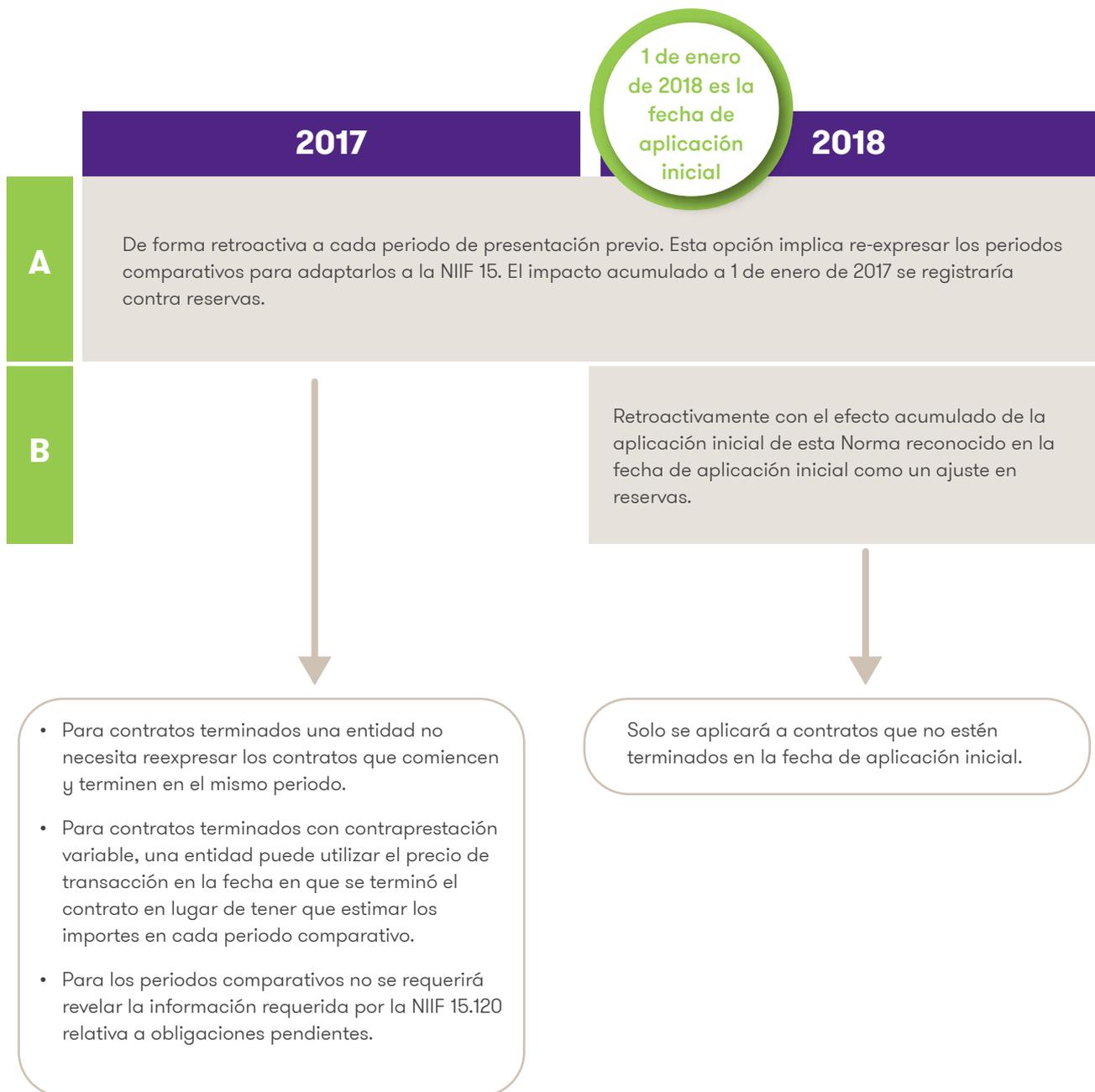




### **3 Fecha efectiva y transición**

## Fecha efectiva y transición

Existen dos opciones de transición en relación a sobre que periodos aplicar la NIIF 15:



# Próximos pasos

Desde un punto de vista estrictamente contable las empresas deberán tomar una serie de decisiones ante la entrada en vigor de la NIIF 15:

- Actualización de manuales y políticas contables.
- Elección de la opción de transición.
- Analizar los impactos contables de la norma.
- Analizar si la NIIF 15 requiere cambios en los sistemas, procesos y controles.

Desde un punto de vista de sistemas y procesos, los requerimientos de la NIIF 15 pueden plantear nuevas necesidades:

- ¿Cómo incorporar el cálculo del componente financiero en contratos con un componente de financiación significativo?
- ¿Cómo capturar la información necesaria para los desgloses requeridos en las Cuentas Anuales?
- Dual GAAP: ¿qué enfoque adoptar cuando existen filiales significativas donde los principios y normas contables locales no adoptarán la NIIF 15 o se espera que lo hagan con retraso?



# ¿Qué puede ofrecer Grant Thornton?

- Formación especializada.
- Resolución de dudas técnicas.
- Análisis de impactos en base a las principales corrientes de ingresos y la tipología de contratos existentes.
- Apoyo en las diferentes fases del plan de implementación:
  - Recopilación de información de contratos.
  - Nuevo manual de políticas contables.
  - Análisis de las necesidades de información a proporcionar por el sistema.
- Asesoramiento en la redacción de los nuevos contratos con clientes y en los impactos contables asociados.

## Sobre Grant Thornton

Grant Thornton en España proporciona a las empresas servicios de auditoría, consultoría y asesoramiento fiscal, legal y financiero. Grant Thornton es una de las organizaciones mundiales líderes en servicios profesionales y está presente en más de 130 países. Los 47.000 profesionales de Grant Thornton en todo el mundo proporcionan un asesoramiento práctico y con valor añadido para ayudar a las empresas dinámicas –ya sean cotizadas, multinacionales o familiares– a hacer frente a los desafíos y retos de su negocio y liberar su potencial de crecimiento.

## En España

Contamos con un equipo de más de 900 profesionales multidisciplinar, transversal, con experiencia y visión empresarial, que da servicio a más de 3.500 clientes en 9 oficinas repartidas por el territorio nacional: Madrid, Barcelona, Bilbao, Castellón, Málaga, Murcia, Pamplona, Valencia y Zaragoza.



# Contacto



**Gemma Soligó**

Socia

Tel: 93 206 39 00

Móvil: 617 388 692

[gemma.soligo@es.gt.com](mailto:gemma.soligo@es.gt.com)



**Miguel Navarrete**

Director

Tel: 93 206 39 00

Móvil: 689 952 718

[miguel.navarrete@es.gt.com](mailto:miguel.navarrete@es.gt.com)



**Grant Thornton**

An instinct for growth™

© 2017 Grant Thornton S.L.P. Todos los derechos reservados.

Grant Thornton España S.L.P., es una firma miembro de Grant Thornton International Ltd (GTIL). GTIL y las firmas miembro no forman una sociedad internacional. Los servicios son prestados por las firmas miembro. GTIL y sus firmas miembro no se representan ni obligan entre sí y no son responsables de los actos u omisiones de las demás.

Para más información, por favor visite [www.grantthornton.es](http://www.grantthornton.es)





# Grant Thornton

Audit | Tax | Legal | Advisory

[GrantThornton.es](https://www.grantthornton.es)

