

## NIIF 15 INGRESOS CON CONTRATOS CON CLIENTES

REGISTRO DE PROPIEDAD INTELECTUAL N° 310839

ISBN:978-956-401-443-2



Esta Norma internacional, estipula los requerimientos que debe observar la entidad como requisito para el reconocimiento de ingresos provenientes de contratos con clientes, exceptuando los contratos por concepto de seguros e instrumentos financieros.

Sin duda alguna que los ingresos representan el eficiente desempeño de una entidad económica, además de constituirse como la base de las ganancias o pérdidas que puede obtener la empresa en el ejercicio contable.

Los ingresos representan el derecho de cobro que ejerce una entidad, como contraprestación de los bienes o servicios entregados a los clientes. En la mayoría de las empresas resulta simple su conceptualización.

## Reconocimiento y medición

La entidad debe aplicar la normatividad referida en esta Norma a cada uno de los contratos por separado. Sin embargo, está permitido por la misma norma el tratamiento conjunto de contratos, siempre y cuando no se genere una expectativa razonable que haga pensar que el resultado global, diferirá ostensiblemente si se llevara a cabo el tratamiento contable de manera independiente para cada contrato (IFRS, 2018).

### Identificación de los contratos.

Desde tiempos inmemorables han existido y se han llevado a cabo contratos de maneras diferentes, en la época moderna pueden distinguirse tres modalidades diferentes; verbal, escrito o de manera sobrentendida. Para el cumplimiento de esta Norma, es necesario que el registro contable de los contratos que se enmarcan a lo establecido en esta norma cumpla a cabalidad con los siguientes criterios:

El contrato se encuentra totalmente aceptado, de manera escrita, oral o según otras prácticas comerciales comúnmente aceptadas, comprometiéndose a su respectivo cumplimiento por las partes. Es sabido que, en la actualidad en algunas regiones del planeta aún prevalecen los contratos bajo modalidades poco usuales e incluso inusuales sobre todo en el mundo occidental.

Resultan claros e identificables para cada una de las partes los derechos y obligaciones a transferir y/o recibir; se distinguen en este sentido las obligaciones consideradas de desempeño, por ser promesas que la empresa debe realizar para poder encontrarse en condiciones de obtener los ingresos. En los contratos actuales, las obligaciones de desempeño estipuladas pueden ser múltiples; además

de concretar una venta, puede implicar mantenimiento efectivo por un periodo de tiempo, garantías o servicios obligados postventa.

En los contratos podría solo especificarse un valor, pero sujeto dicho valor al cumplimiento de varios tipos de obligaciones, como las mencionadas en el párrafo anterior, o bien incluso estipular otros beneficios posteriores como derecho a descuentos especiales, bonificaciones en efectivo o en especie y otras similares.

Otro elemento importante en los contratos es identificar la personalidad jurídica y alcance de la empresa en su actuación comercial; como agente intermediario; sujeto a comisiones de una proporción de los ingresos, o como productor único entre otras circunstancias a tener presentes.

Identificación de las condiciones, plazos y demás aspectos referentes a los bienes o servicios a transferir; en ocasiones la estipulación específica de condiciones en las que se deberán transferir los bienes o servicios, puede no resultar completamente clara y comprensible en el cuerpo del contrato, incluso se presentan casos en que la entidad proveedora; recibe la contraprestación del cliente referido, debiendo proceder al registro contable de dichos ingresos bajo las siguientes condiciones; a) que no existan obligaciones de ningún tipo pendientes por parte del proveedor, ni existan cláusulas de reembolso al clientes por motivo alguno, b) se ha concluido el contrato con el cumplimiento de entrega respectivo y los flujos no pueden ser reembolsables.

El contrato está fundamentado en las prácticas comerciales; se refiere a que las condiciones, cláusulas y fundamentos legales establecidos en el mismo, son congruentes y en armonía con dichos preceptos, incluyendo aspectos de usos y

costumbres de la región. Los flujos establecidos son acordes a dicho contrato y a las cláusulas establecidas.

Existe la probabilidad que la entidad cobre la contraprestación acordada por el intercambio de bienes o servicios con el cliente; la probabilidad de recaudación por parte de la entidad incluirá la capacidad de pago del cliente y su intención de pago de la contraprestación acordada. La evaluación de la probabilidad de recaudación se determinará por la capacidad de pago por parte del cliente a la fecha de vencimiento.

### **Medición posterior**

Posteriormente al inicio del contrato, los precios de las transacciones pueden sufrir modificaciones por diferentes condiciones; cambios en el contexto del mercado, eventos regionales o internacionales inesperados, etc., que pueden afectar el monto de las contraprestaciones que la entidad ha presupuestado obtener a cambio de entregar bienes o servicios.

La entidad deberá distribuir los cambios generados con posterioridad a la firma del contrato, de manera similar a lo que se planteó como bases del contrato inicial, por lo cual la entidad no llevará a cabo reasignación de precios para manifestar las variaciones de precios posterior al inicio del contrato. Las modificaciones generadas que tengan efecto en obligaciones de desempeño realizadas; serán reconocidas como ingresos ordinarios del periodo en el que se generaron los cambios.

El registro contable de las modificaciones en los precios de las transacciones que se generaron como resultado de modificaciones en el contrato, atribuibles a

alteraciones en los importes respectivos, se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

- a) La entidad establecerá los cambios en los precios de las obligaciones de desempeño identificadas en el contrato inicial, en la medida que resulte atribuible para la misma.
- b) En los demás casos, los cambios se registrarán contablemente de acuerdo con el contrato modificado que surgió posteriormente a las modificaciones de los precios respectivos.

### **Costos del contrato**

La entidad reconocerá como parte del valor del activo, aquellos costos incrementales directamente relacionados con la obtención del contrato con un cliente, caso contrario dichas erogaciones serán consideradas como gastos del periodo para la misma entidad.

Los costos incrementales inherentes a un contrato de construcción pueden ser variados, y están referidos a aquellos costos en los que incurre la entidad para obtener un contrato con un cliente y que probablemente no se habría incurrido si el contrato no hubiese sido obtenido.

Los costos incrementales asociados a la obtención de un contrato en forma específica son aquellos que la entidad no habría incurrido si el contrato no se hubiese logrado. Por lo que estos costos forman parte del costo relacionado con el contrato.

Los costos que incurre la entidad independientemente de la obtención o no de un contrato, serán registrados como un gasto del periodo. Estos costos

incrementales pueden estar referidos a comisiones, gastos de publicidad o de campañas, etc.

### **Deterioro de valor**

Los activos reconocidos de acuerdo con lo señalado en el capítulo anterior serán sujetos de amortización de forma congruente y sistemática; a las transferencias de bienes o servicios asociados a dichos activos.

La entidad actualizará la amortización referida en el párrafo anterior, con la intención de reflejar las modificaciones significativas al calendario de transferencias acordado con el cliente. La modificación mencionada se registrará contablemente como un cambio en la estimación contable, de conformidad con lo establecido en la NIC 8; Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones y Errores.

#### **Reconocimiento de deterioro de valor.**

Será reconocido el deterioro de valor<sup>1</sup> en el resultado del ejercicio; en la proporción que el valor en libros de un activo reconocido según lo establecido en los costos incrementales de la obtención de un contrato (primer párrafo) se incremente en un monto superior a lo siguiente:

- El monto pendiente de cobro, referente a las contraprestaciones que la entidad espera recibir a cambio de los bienes o servicios relacionados con el activo, disminuido de;
- Los costos asignados en forma directa con la provisión de dichos bienes o servicios, pendientes de reconocimiento como gasto, según lo señalado en

---

<sup>1</sup> El glosario de términos del IASCF, define como pérdida por deterioro; “Cantidad en que el importe en libros de un activo excede a su importe recuperable”.

el párrafo anterior; “costos que se consideran íntimamente relacionados con un contrato específico”.

Para la determinación del precio de la contraprestación que la entidad espera percibir, se aplicarán los mismos principios que se utilizaron para determinar el precio de los bienes o servicios objeto del contrato, referente a las limitaciones de las contraprestaciones variables, ajustando el valor con el objeto de reflejar los riesgos asociados de crédito del cliente.

Con anticipación al reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor de un activo reconocido, la entidad reconocerá las posibles pérdidas por deterioro de valor de los activos objeto del contrato, que otras Normas estipulan como; *NIC 2*, *NIC 16* y *NIC 38*.

#### **Reversión del deterioro de valor reconocido.**

Se reconocerá en el resultado del periodo una reversión parcial o total de valor, inicialmente reconocida; de conformidad con lo establecido en el párrafo anterior; “reconocimiento de deterioro de valor”, cuando las condiciones que dieron origen al deterioro cesan o han mejorado. El incremento del valor en libros del activo no podrá ser superior al monto que se habría determinado si no se hubiese reconocido el deterioro de valor previamente.

#### **Información a revelar**

La entidad revelará en sus estados financieros, la siguiente información cuantitativa y cualitativa, según corresponda referente a cada uno de los aspectos siguientes:

Lo referente a contratos con clientes, principalmente lo relacionado; a) con los ingresos ordinarios por ese concepto y las pérdidas por deterioro ocurridas en el ejercicio, b) la desagregación de los ingresos por actividades ordinarias en el periodo contable, c) los saldos de los contratos al cierre del ejercicio, d) información relacionada con las obligaciones de desempeño, e) los precios de las transacciones relacionadas con las obligaciones de desempeño.

- a) La información pertinente acerca de los juicios significativos y los cambios ocurridos en el ejercicio de dichos juicios.
- b) Los activos reconocidos en el periodo, en relación con los costos generados para cumplir con los contratos de clientes.

La entidad aportará la información suficiente y con el detalle necesario que pueda satisfacer las necesidades de información de todos sus usuarios. Agregará o desagregará la información necesaria de tal manera que revele la información útil, no se enmascare por la inclusión de excesivas cantidades de información con poco significado, o en otro orden de ideas; que la agregación de datos no incluya partidas con características heterogéneas.

Cuando la entidad revele información similar en otras Normas, no será necesaria su revelación de conformidad con la presente Norma, salvo que la información presentada en otros lineamientos no cumpla con la esencia de lo aquí establecido.

### ***Identificación y aplicación del tratamiento contable específico***

La empresa Valparaíso, S.A. dedicada a la producción de reactivos hospitalarios, decide realizar una cesión gratuita de instrumentos de análisis clínicos



a la cadena hospitalaria; Salud Digna, S.A., estableciendo para los efectos un periodo de tres años, a cambio de firmar un compromiso contractual por parte de la cadena hospitalaria de adquirir dichos reactivos para la realización de análisis, conforme a unos mínimos establecidos previamente en mutuo acuerdo.

En forma posterior, se establece un mecanismo de venta de los reactivos que compensará el costo de la cesión de instrumentos. En forma adicional; sino se cumple la meta del consumo mínimo, se establece una cláusula de retiro de los aparatos antes de la fecha del convenio inicial de cesión.

Los instrumentos cedidos a la empresa hospitalaria ascienden a un valor de 400,000 UM. El valor de mercado de los instrumentos en calidad de arrendamiento es por un monto de 50,000 UM anuales.

En los siguientes tres años, las ventas realizadas de radiactivos a la empresa hospitalaria son las siguientes:

Año 1: 200,000 UM.

Año 2: 150,000 UM.

Año 3: 300,000 UM.

De acuerdo con la información referida, la empresa Valparaíso, S.A. procede al reconocimiento contable de las transacciones comerciales descritas, conforme se describe a continuación (Labatut, 2017):

#### **Proceso cualitativo**

- a) Estudio del acuerdo contractual con el cliente Salud Digna, S.A.
- b) Identificación de las obligaciones de cumplimiento o desempeño estipuladas en el contrato.

- c) Determinación del valor de la transacción comercial, que incluye elementos variables, determinadas mediante estimaciones.
- d) Determinación de un precio a cada obligación de desempeño, en forma proporcional a su valor razonable.
- e) Reconocimiento de los ingresos conforme a los requisitos estipulados en las obligaciones de desempeño.

### **Información complementaria**

- Se identifican dos obligaciones de desempeño básicas; a) venta de reactivos, b) el alquiler de instrumentos de análisis clínicos.
- La parte vendedora, registra dentro del inmovilizado material el valor de los instrumentos de análisis, para su amortización durante la vida útil.

### **Proceso de reconocimiento**

#### Contabilidad en el año 1:

Las ventas de radiactivos son por un monto de 200,000 UM. El valor razonable de la transacción se integra por 200,000 de venta de reactivos y 50,000 de alquiler de los instrumentos clínicos, dando un total de 250,000 UM. Se procedió a la asignación de un precio para cada una de las obligaciones de desempeño, en proporción a su valor razonable total.

La proporción entre el valor de la transacción y el valor razonable se determina conforme al siguiente procedimiento:

$$200,000 / 250,000 = 0.80 = 80\%$$

Asignación del precio de cada una de las obligaciones de desempeño identificadas debido a la proporción;

- Venta de reactivos;  $200,000 \times 80\% = 160,000$  UM.
- Alquiler de instrumentos de análisis clínicos;  $50,000 \times 80\% = 40,000$  UM.

**Figura 1: Registro contable de las obligaciones de desempeño contractuales año1. Fuente: Elaboración propia.**

Fecha	Asiento Contable	Parcial	Debe	Haber
XX-XX-XXXX	Cientes crédito		238,000	
	Ingresos ordinarios por contrato			200,000
	- Ingresos por ventas de radiactivos	160,000		
	- Ingresos por arrendamientos	40,000		
	IVA 19%			38,000
	Registro del contrato firmado con el cliente; Salud Digna, S.A.		238,000	238,000

#### Contabilidad en el año 2:

Las ventas de radiactivos son por un monto de 150,000 UM. El valor razonable de la transacción se integra por 150,000 de venta de reactivos y 50,000 de alquiler de los instrumentos clínicos, dando un total de 200,000 UM. Se procedió a la asignación de un precio para cada una de las obligaciones de desempeño, en proporción a su valor razonable total.

La proporción entre el valor de la transacción y el valor razonable se determina conforme al siguiente procedimiento:

$$150,000 / 200,000 = 0.75 = 75\%$$

Asignación del precio de cada una de las obligaciones de desempeño identificadas debido a la proporción;

- Venta de reactivos;  $150,000 \times 75\% = 112,500$  UM.

Alquiler de instrumentos de análisis clínicos;  $50,000 \times 75\% = 37,500$  UM.

**Figura 1. Registro contable de las obligaciones de desempeño contractuales año 2. Fuente: Elaboración propia.**

Fecha	Asiento Contable	Parcial	Debe	Haber
XX-XX-XXXX	Cientes crédito		178,500	
	Ingresos ordinarios por contrato			150,000
	- Ingresos por ventas de radiactivos	112,500		
	- Ingresos por arrendamientos	37,500		
	IVA 19%			28,500
	Registro del contrato firmado con el cliente; Salud Digna, S.A. Año 2		178,500	178,500

### Contabilidad en el año 3:

Las ventas de radiactivos son por un monto de 300,000 UM. El valor razonable de la transacción se integra por 300,000 de venta de reactivos y 50,000 de alquiler de los instrumentos clínicos, dando un total de 350,000 UM. Se procedió a la asignación de un precio para cada una de las obligaciones de desempeño, en proporción a su valor razonable total.

La proporción entre el valor de la transacción y el valor razonable se determina conforme al siguiente procedimiento:

$$300,000 / 350,000 = 0.8570 = 85.70\%$$

Asignación del precio de cada una de las obligaciones de desempeño identificadas en razón de la proporción;

- Venta de reactivos;  $300,000 \times 85.71\% = 257,143$  UM.

Alquiler de instrumentos de análisis clínicos;  $50,000 \times 85.71\% = 42,857$  UM.

**Figura 2. Registro contable de las obligaciones de desempeño contractuales año 2. Fuente: Elaboración propia.**

Fecha	Asiento Contable	Parcial	Debe	Haber
XX-XX-XXXX	Cientes crédito		357,000	
	Ingresos ordinarios por contrato			300,000
	- Ingresos por ventas de radiactivos	257,143		
	- Ingresos por arrendamientos	42,857		
	IVA 19%			57,000
	Registro del contrato firmado con el cliente; Salud Digna, S.A. Año 3		357,000	357,000

Profesor: Ph.D. Fernando Torres Cárdenas

Celular: 9-92007336

e-mail: [ftc@torrescia.cl](mailto:ftc@torrescia.cl)

[ftc@manualdeconsultasifrs.cl](mailto:ftc@manualdeconsultasifrs.cl)