

Implementación del IFRS (NIIF) 15 *Ingresos ordinarios provenientes de contratos con los clientes*

Una guía práctica para los problemas de implementación para el sector de viajes, hospitalidad y ocio



Contenidos

Acerca de esta guía	1
Vista de conjunto	2
Alcance y principio central	4
Los cinco pasos del modelo de reconocimiento de ingresos ordinarios	5
Áreas adicionales de orientación	19
Consideraciones adicionales	22
Revelaciones	23
Transición	25
Reflexiones finales y problemas más amplios	27
Contactos	28

Acercas de esta guía

Ha sido emitido un nuevo estándar de contabilidad para el reconocimiento de los ingresos ordinarios, el IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* [NIIF 15 *Ingresos ordinarios provenientes de contratos con los clientes*] ('el estándar'). Para los contratos que estén dentro de su alcance, aplicará para los períodos de contabilidad de las entidades que comiencen después del 1 de enero de 2017 (con aplicación temprana permitida).

Si bien el 2017 de alguna manera puede verse lejano, la fecha de implementación ha sido establecida porque algunas entidades necesitarán tiempo importante para prepararse para el impacto del nuevo estándar. En algunos casos, el estándar requerirá cambios importantes del sistema o afectará de manera importante otros aspectos de las operaciones (e.g., controles y procesos internos, indicadores clave de desempeño, planes de compensación y bonos, acuerdos de pago con bancos, impuestos, etc.), y, por consiguiente, es imperativo que las entidades identifiquen temprano cualesquiera de tales impactos.

Esta guía tiene la intención de proporcionar una vista de conjunto de la aplicación del IFRS (NIIF) 15 en el sector de viajes, hospitalidad y ocio. La orientación que aquí se proporciona no tiene la intención de ser exhaustiva, sino que busca destacar algunos de los problemas potenciales a considerar y señalar cómo se pueden enfocar esos problemas.

Tenemos la esperanza que usted encontrará útil esta guía de implementación y fomentamos que usted se acerque a uno de nuestros profesionales identificados en esta guía para apoyo adicional cuando sea necesario.

Vista de conjunto

La International Accounting Standards Board ('IASB') ha emitido un nuevo estándar sobre la contabilidad para el reconocimiento de los ingresos ordinarios, el IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers [NIIF 15 Ingresos ordinarios provenientes de contratos con los clientes] ('el estándar'), el cual será aplicable por las entidades que reporten de acuerdo con los International Financial Reporting Standards ('IFRS') [Normas internacionales de información financiera ('NIIF')] para los períodos que comiencen en o después del 1 de enero de 2017 con aplicación temprana permitida. El nuevo estándar es el resultado de un proyecto conjunto de IASB y la Financial Accounting Standards Board ('FASB') (colectivamente las 'Juntas') para desarrollar un conjunto convergido de principios de contabilidad a ser aplicado según tanto los IFRS (NIIF) como los principios de contabilidad generalmente aceptados de los Estados Unidos ('US GAAP'). La orientación es relevante a través de todas las industrias y para la mayoría de tipos de transacciones de ingresos ordinarios.

Como resultado de la emisión del IFRS (NIIF) 15, los siguientes requerimientos existentes en los IFRS (NIIF) han sido reemplazados:

- IAS (NIC) 11 *Contratos de construcción*;
- IAS (NIC) 18 *Ingresos ordinarios*;
- IFRIC (CINIIF) 13 *Programas de lealtad de los clientes*;
- IFRIC (CINIIF) 15 *Acuerdos para la construcción de inmuebles*;
- IFRIC (CINIIF) 18 *Transferencias de activos provenientes de los clientes*; y
- SIC 31 *Ingresos ordinarios – Transacciones de trueque que implican servicios de publicidad*

De un vistazo

Requerimientos actuales		Nuevos requerimientos	
Reconocimiento de ingresos ordinarios		Ingresos ordinarios provenientes de contratos con los clientes	
IAS 11	Contratos de construcción	IFRS 15	Punto en el tiempo o con el tiempo
IAS 18	Ventas de bienes		
IAS 18	Ventas de servicios		
IFRIC 15	Ventas de inmuebles		
IAS 18	Regalías		Orientación nueva sobre ingresos ordinarios por regalías
IFRIC 13	Programas de lealtad de los clientes		Orientación nueva sobre opciones por bienes y servicios adicionales y roturas
IFRIC 18	Transferencias de activos provenientes de los clientes		Orientación sobre consideración que no es en efectivo
SIC 31	Transacciones de trueque de publicidad		
	Anteriormente poca orientación sobre los costos de obtener y cumplir un contrato		Orientación nueva sobre los costos de obtener y cumplir un contrato
Otros ingresos ordinarios		Otros ingresos ordinarios	
IAS 18	Intereses	IAS 39 o	Intereses
IAS 18	Dividendos	IFRS 9	Dividendos

El nuevo estándar esboza un solo modelo comprensivo de contabilidad para los ingresos ordinarios que surgen de contratos con los clientes. Con base en un modelo de cinco pasos, es más detallado y prescriptivo que la orientación existente. Hay dos impactos importantes que las entidades necesitarán considerar cuando implementen el nuevo estándar.

La oportunidad del reconocimiento de los ingresos ordinarios y de la utilidad

Si bien los anteriores IFRS (NIIF) permitían espacio suficiente para el juicio al idear y aplicar las políticas y prácticas del reconocimiento de los ingresos ordinarios, el IFRS (NIIF) 15 es más prescriptivo en muchas áreas que son relevantes para el sector de viajes, hospitalidad y ocio. La aplicación de las nuevas reglas puede resultar en cambios importantes al perfil de los ingresos ordinarios y, en algunos casos, del reconocimiento de los costos. Esto no es solamente un problema de presentación de reportes financieros. Además de **preparar al mercado y educar a los analistas** sobre el impacto del nuevo estándar, las entidades necesitarán considerar las implicaciones más amplias. Entre otras, éstas pueden incluir:

- cambios a **indicadores clave de desempeño** y otras **métricas clave**;
- cambios al **perfil de los pagos en efectivo de los impuestos**;
- disponibilidad de **utilidades a distribuir**;
- para los **planes de compensación y bonos**, el impacto en la oportunidad de las metas que se estén logrando y la probabilidad de que las metas se cumplan; y
- potencial no-cumplimiento con **acuerdos de pago de préstamos**.

Los actuales sistemas de contabilidad pueden requerir cambios importantes para hacerle frente al nuevo estándar

En el sector de viajes, hospitalidad y ocio, es común que el reconocimiento de los ingresos ordinarios esté vinculado de manera directa con los sistemas de facturación. Tal y como se explica a través de este documento, el IFRS (NIIF) 15 introduce nuevos requerimientos para moverse hacia un enfoque más prescriptivo basado en un modelo de cinco pasos. La complejidad de aplicar este enfoque y producir las revelaciones detalladas requeridas por el nuevo estándar en el sector de viajes, hospitalidad y ocio puede requerir modificaciones a los procesos de contabilidad existentes y, en algunos casos, las entidades pueden concluir que deben desarrollar nuevas soluciones de sistemas.

En la determinación de la extensión en la cual se requerirán modificaciones, las entidades querrán considerar la necesidad de suficiente flexibilidad para hacerle frente a cambios futuros en la fijación de precios y en la variedad de ofertas de producto que se hacen a los clientes. La fecha efectiva del 1 de enero de 2017 puede ser un período de tiempo desafiante para desarrollar sistemas nuevos.

Problemas de particular relevancia para el sector de viajes, hospitalidad y ocio

Los problemas que es probable sean de particular importancia para las entidades en el sector de viajes, hospitalidad y ocio incluyen los siguientes, los cuales se discuten en detalle en las secciones subsiguientes de esta publicación:

- des-empaquetamiento de múltiples obligaciones de desempeño dentro de un único contrato;
- determinación de si la entidad está actuando como principal o como agente;
- opciones del cliente para adquirir bienes o servicios adicionales con descuento;
- el tratamiento de los honorarios de membresía pagados por anticipado;
- el impacto de la consideración variable;
- valoración de los derechos no ejercidos por los clientes (ruptura);
- valoración de si un componente importante de financiación existe dentro de un contrato;
- asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño; y
- capitalización de los costos de obtener o cumplir un contrato.

Alcance y principio central

Alcance

El IFRS (NIIF) 15 aplica a todos los contratos con clientes, excepto los que estén dentro del alcance de otros IFRS (NIIF). Ejemplos de contratos que están fuera del alcance del IFRS (NIIF) 15 incluyen, pero no están limitados a, arrendamientos (IAS (NIC) 17 *Arrendamientos*), contratos de seguro (IFRS (NIIF) 4 *Contratos de seguro*) e instrumentos financieros (IFRS (NIIF) 9 *Instrumentos financieros* o, para las entidades que todavía no hayan adoptado el IFRS (NIIF) 9, el IAS (NIC) 39 *Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición*). Es posible que un contrato con un cliente pueda estar parcialmente dentro del alcance del IFRS (NIIF) 15 y parcialmente dentro del alcance de otro estándar.

El reconocimiento de ingresos por intereses y dividendos no está dentro del alcance del IFRS (NIIF) 15. Sin embargo, ciertos elementos del nuevo modelo serán aplicados a las transferencias de activos que no sean un resultado de las actividades ordinarias de la entidad (tales como la venta de propiedad, planta y equipo, inmuebles o activos intangibles).

Principio central

El principio central que subyace al nuevo modelo es que la entidad debe reconocer los ingresos ordinarios de una manera que describa el patrón de transferencia de los bienes y servicios a los clientes. La cantidad reconocida debe reflejar la cantidad a la cual la entidad espera tener derecho a cambio por esos bienes y servicios. El IFRS (NIIF) 15 determina cinco pasos que las entidades necesitarán seguir en la contabilidad para las transacciones de ingresos ordinarios.

Los cinco pasos del modelo de reconocimiento de ingresos ordinarios



Los cinco pasos se describen con mayor detalle en las secciones siguientes.

Los cinco pasos del modelo de reconocimiento de ingresos ordinarios

Paso 1. Identifique el contrato con el cliente

Resumen de los requerimientos

¿Qué califica como un contrato?

Para muchas entidades, el Paso 1 será relativamente sencillo. Los puntos clave son determinar cuándo un contrato entra en existencia. El contrato puede ser escrito, verbal, o implicado. Todos los siguientes criterios son requeridos para calificar como un contrato con el cliente:

- el contrato ha sido aprobado por las partes;
- la entidad puede identificar los derechos de cada parte en relación con los bienes o servicios a ser entregados;
- la entidad puede identificar los términos del pago por los bienes o servicios a ser entregados;
- el contrato tiene sustancia comercial; y
- es probable que la entidad recaudará la consideración a la cual tiene derecho en el intercambio por la entrega de los bienes o servicios.

Las entidades adicionalmente necesitarán considerar si el contrato debe ser combinado con otros contratos para propósitos de contabilidad, y cómo contabilizar cualesquiera modificaciones subsiguientes que surjan.

Los contratos generalmente deben ser contabilizados por separado. Sin embargo, los contratos deben ser combinados si:

- son negociados como un paquete con un objetivo comercial único;
- la cantidad de la consideración a ser pagada en un contrato depende de los bienes o servicios a ser entregados en otro contrato; o
- los bienes o servicios prometidos en los contratos se considera son una sola obligación de desempeño.

Paso 2. Identifique las obligaciones de desempeño contenidas en el contrato

Resumen de los requerimientos

¿Qué es 'des-empaquetamiento'?

El Paso 2 se refiere a cómo identificar los entregables que se contabilizan por separado ('obligaciones de desempeño'). Este proceso algunas veces es denominado 'des-empaquetamiento'. Para muchas entidades, esto será un juicio clave en el reconocimiento de los ingresos ordinarios. Previamente, aparte de la orientación contenida en el IAS (NIC) 11 sobre la segmentación de los contratos de construcción, los IFRS (NIIF) contenían poca orientación sobre este tema; por consiguiente los requerimientos del IFRS (NIIF) 15 pueden conducir a cambio importante en la práctica para algunas entidades.

¿Cuándo debe ocurrir el 'des-empaquetamiento'?

Las obligaciones de desempeño necesitan ser determinadas al inicio del contrato, mediante la identificación de los bienes o servicios 'distintos' contenidos en el contrato. Si no se pueden identificar los bienes y servicios distintos, las entidades deben combinar los bienes o servicios hasta que identifiquen un paquete de bienes o servicios que sea distinto.

¿Cómo identificamos las obligaciones de desempeño separadas?

Para hacer esto, la entidad típicamente primero identificará todos los bienes o servicios, o los entregables del contrato, que hayan sido prometidos. Estos pueden ser prometidos implícita o explícitamente en un contrato. Por ejemplo, un contrato con un cliente también puede incluir promesas que estén implicadas por las prácticas de negocio acostumbradas de la entidad o por las políticas publicadas de la entidad. Este requerimiento resalta la necesidad de analizar el objetivo comercial del contrato con el fin de identificar todos los entregables.

La entidad determinará luego cuáles de sus bienes o servicios prometidos deben ser contabilizados como obligaciones de desempeño, haciéndolo mediante determinar cuáles bienes o servicios prometidos son distintos. Para que un bien o servicio sea 'distinto', tiene que satisfacer ambas de las siguientes condiciones:

- el cliente se puede beneficiar del bien o servicio ya sea por sí mismo o en combinación con otros recursos disponibles para el cliente; y
- la promesa de la entidad para transferir el bien o servicio al cliente es separable de las otras promesas contenidas en el contrato, tal y como se discute adicionalmente abajo.

Los clientes son capaces de beneficiarse de un bien o servicio si ese bien o servicio puede ser usado, consumido, vendido por una cantidad diferente a valor de chatarra, o de otra manera tenido de una manera que genere beneficios económicos.

¿Qué más se necesita tener en cuenta?

Si la promesa de la entidad para transferir un bien o servicio es separable de las otras promesas contenidas en el contrato es una materia que requiere juicio y dependerá de los hechos y circunstancias específicos de cada escenario. Los factores que señalan que un bien o servicio es separable de otras promesas incluyen pero no están limitados a, los siguientes:

- la entidad no usa el bien o servicio como un input para producir el resultado combinado especificado en el contrato;
- el bien o servicio no modifica o personaliza de manera importante otro bien o servicio prometido en el contrato; y
- el bien o servicio no es altamente dependiente de, o altamente interrelacionado con, otros bienes o servicios prometidos.

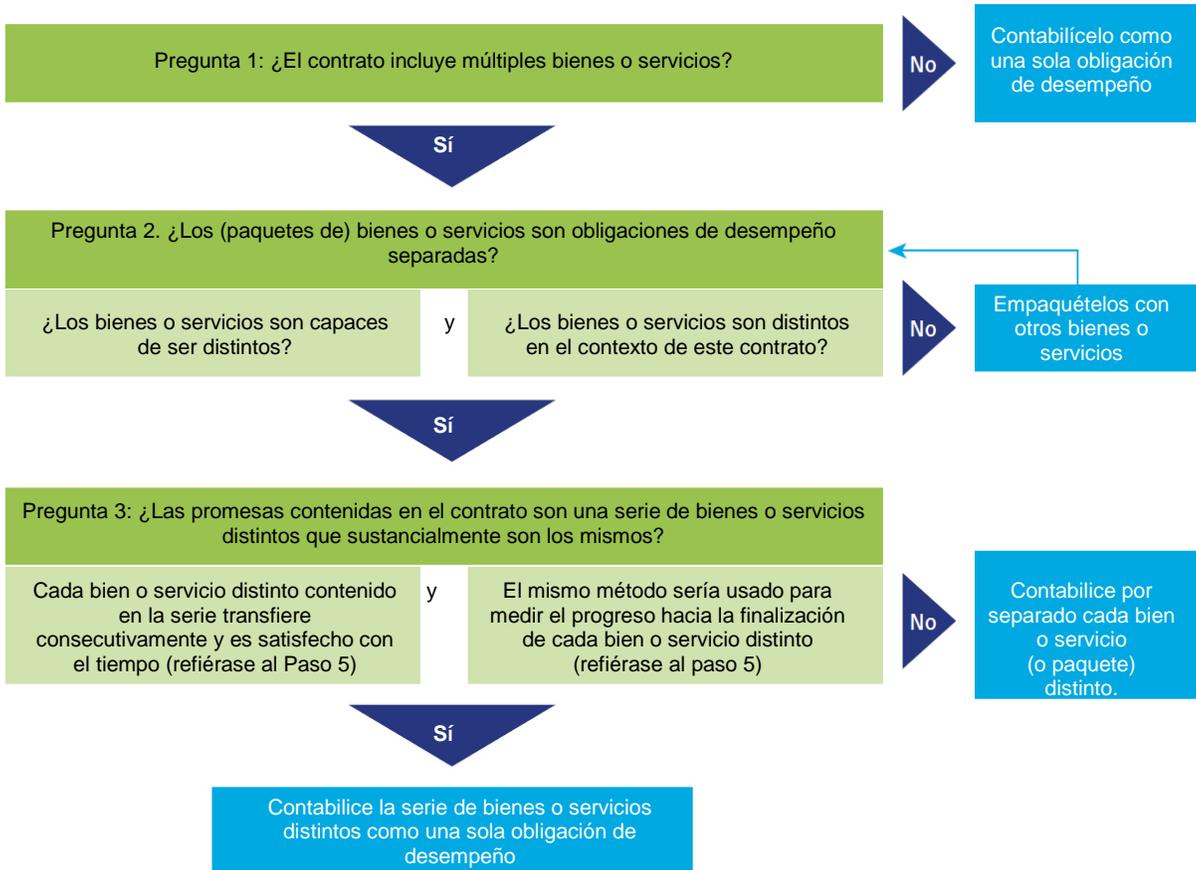
En ciertas circunstancias, la provisión de una serie de bienes o servicios distintos que sean sustancialmente el mismo y tengan el mismo patrón de transferencia se trata como una obligación de desempeño.

¿Por qué es importante?

La identificación de las obligaciones de desempeño tendrá consecuencias en los Pasos 4 y 5 del modelo de ingresos ordinarios del estándar. Esos pasos se discuten con mayor detalle adelante.

Todas las entidades necesitarán considerar de manera cuidadosa este requerimiento para determinar si su enfoque actual continuará siendo apropiado según el IFRS (NIIF) 15. Mediante la aplicación del siguiente proceso a los contratos, las entidades deben ser capaces de identificar sus obligaciones de desempeño.

Paso 2. Identificación de las obligaciones de desempeño separadas



Des-empaquetamiento de múltiples obligaciones de desempeño

Las entidades del sector de viajes, hospitalidad y ocio a menudo proveerán múltiples productos o servicios dentro de un contrato. Por ejemplo, un paquete de safari contendrá una serie de bienes y servicios diferentes que pueden ser integrados en un contrato incluyendo comidas, controladores de juego, cargo de habitación y entretenimiento. Según el nuevo estándar, la entidad estará requerida a valorar si los entregables que haya prometido al cliente dan origen a obligaciones de desempeño separadas.

Igualmente, cuando la entidad carga honorarios de administración o un honorario por el pago con tarjeta de crédito a los clientes que realizan servicios de reserva mediante su sitio web, necesitará determinar si las actividades asociadas con esos honorarios dan origen a obligaciones de desempeño separadas.

La determinación de qué constituye una obligación de desempeño es un área en la cual la administración puede tener que ejercer un mayor nivel de juicio, considerando la orientación incluida en el IFRS (NIIF) 15 tal y como se observó en el diagrama anterior.

Determinación de si la entidad está actuando como principal o como agente

A menudo, las entidades de la industria de viajes, hospitalidad y ocio venden bienes o servicios a los clientes que son proporcionados o prestados por terceros. Al reconocer los ingresos ordinarios provenientes de esas transacciones, la entidad necesitará determinar si la naturaleza de su promesa es una obligación de desempeño para proveer por sí misma los bienes o servicios especificados (actuando como el principal) o un acuerdo para que la otra parte proporcione esos bienes o servicios (actuando como un agente). La entidad es el principal si la entidad controla el bien o servicio prometido antes que la entidad transfiera el bien o servicio al cliente. La entidad es un agente si la obligación de desempeño es acordar la provisión de bienes o servicios por otra parte. Si bien la orientación contenida en el IFRS (NIIF) 15 en relación con la determinación de si la entidad es el principal o un agente es similar a la contenida en el IAS (NIC) 18, cuando aplique el IFRS (NIIF) 15 la determinación recae en la noción de si la entidad controla el bien o servicio antes de transferirlo al cliente mientras que el IAS (NIC) 18 se centra en si la entidad está expuesta a los riesgos y recompensas importantes asociados con la transacción.

Un caso particular de este problema es la realización de ventas mediante intermediarios en línea. La determinación del control a menudo puede ser desafiante en tales acuerdos como resultado de la transferencia casi instantánea de bienes electrónicos tales como los tiquetes electrónicos. Además, el vendedor último en tal transacción puede no ser consciente de la cantidad cargada por el intermediario al cliente último, lo cual puede hacer que no sea práctico estimar la cantidad de los ingresos ordinarios brutos incluso si se determinó que el intermediario está actuando como un agente en la transacción. Este problema fue discutido por el IASB-FASB Transition Resource Group [Grupo de recursos para la transición] en junio de 2014 – detalles adicionales de las discusiones tenidas se pueden encontrar en la publicación [IFRS in Focus](#) sobre la reunión de julio.

Si la entidad es el principal reconoce los ingresos ordinarios con base en la cantidad bruta de los pagos recibidos del cliente, con los gastos relacionados por los pagos al tercero proveedor. Si la entidad es un agente reconoce los ingresos ordinarios con base en la comisión que recibe por la venta (la cantidad bruta de los pagos recibidos del clientes, menos los pagos al tercero proveedor).

Los indicadores de que la entidad es un agente incluyen los siguientes:

- (a) otra parte es el responsable primario por el cumplimiento del contrato;
- (b) la entidad no tiene riesgo de inventario en ningún momento durante el contrato (i.e. antes o después que los bienes hayan sido ordenados por el cliente, durante el envío o en la devolución);
- (c) la entidad no tiene discreción en el establecimiento de los precios por los bienes o servicios de la otra parte y, por consiguiente, el beneficio que la entidad puede recibir de esos bienes o servicios es limitado;
- (d) La consideración de la entidad es en la forma de una comisión; y
- (e) La entidad no está expuesta a riesgo de crédito por la cantidad por cobrar al cliente en el intercambio por los bienes o servicios de la otra parte.

Los siguientes dos ejemplos que acompañan al Estándar ilustran cómo se puede hacer en la práctica esta determinación.

Ejemplo 1 – La entidad participa en una promesa para proporcionar bienes o servicios (la entidad es el principal)

[IFRS (NIIF) 15 Ejemplo ilustrativo 47]

La entidad negocia con aerolíneas principales comprar tiquetes a tarifas reducidas en comparación con el precio de los tiquetes vendidos directamente por las aerolíneas. La entidad acuerda comprar un número especificado de tiquetes y tiene que pagar esos tiquetes independiente de si es capaz de re-venderlos. La tarifa reducida pagada por la entidad por cada tiquete comprado es negociada y acordada por anticipado.

La entidad determina los precios a los cuales los tiquetes de la aerolínea serán vendidos a sus clientes. La entidad vende los tiquetes y recauda la consideración de los clientes cuando los tiquetes son comprados; por consiguiente no hay riesgo de crédito.

La entidad también le ayuda a los clientes a resolver los reclamos con el servicio prestado por las aerolíneas. Sin embargo, cada aerolínea es responsable por el cumplimiento de las obligaciones asociadas con el tiquete, incluyendo los remedios al cliente por la insatisfacción con el servicio.

Para determinar si la obligación de desempeño de la entidad es proporcionar por sí misma los bienes o servicios especificados (ie la entidad es el principal) o acordar con otra parte para proporcionar esos bienes o servicios (ie la entidad es un agente), la entidad considera la naturaleza de su promesa. La entidad determina que su promesa es proporcionarle al cliente un tiquete, que da el derecho a volar en el vuelo especificado o en otro vuelo si el vuelo especificado es cambiado o cancelado. En la determinación de si la entidad obtiene control del derecho a volar antes que el control sea transferido al cliente y si la entidad es el principal, la entidad considera los indicadores tal y como sigue:

- (a) la entidad es primariamente responsable por el cumplimiento del contrato, el cual es proporcionar el derecho a volar. Sin embargo, la entidad no es responsable por proporcionar el vuelo mismo, el cual será proporcionado por la aerolínea.
- (b) la entidad tiene riesgo de inventario por los tiquetes porque son comprados antes que sean vendidos a los clientes de la entidad y la entidad está expuesta a cualquier pérdida como resultado de no ser capaz de vender los tiquetes por más que el costo para la entidad.
- (c) la entidad tiene discreción en el establecimiento de los precios de venta por los tiquetes para sus clientes.
- (d) como resultado de la capacidad de la entidad para establecer los precios de venta, la cantidad que la entidad gana no es en la forma de una comisión, sino que depende el precio de venta que establece y de los costos de los tiquetes que fueron negociados con la aerolínea.

La entidad concluye que su promesa es proporcionar un tiquete (ie un derecho a volar) al cliente. Con base en los indicadores, la entidad concluye que controla el tiquete antes que sea transferido al cliente. Por consiguiente, la entidad concluye que es el principal en la transacción y reconoce los ingresos ordinarios en la cantidad bruta de la consideración a la cual tiene derecho a cambio por los tiquetes transferidos.

Ejemplo 2 – La entidad acuerda la provisión de bienes o servicios (la entidad es un agente)

[IFRS (NIIF) 15 Ejemplo ilustrativo 48]

La entidad vende vales que les da derecho a los clientes a comidas futuras en restaurantes especificados. Esos vales son vendidos por la entidad y el precio de venta del vale le proporciona al cliente un descuento importante cuando es comparado con los precios de venta normales de las comidas (por ejemplo, el cliente paga UM100 por un vale que le da derecho al cliente a una comida en un restaurante que de otra manera costaría UM200). La entidad no compra los vales por adelantado; en lugar de ello, compra los vales solo si son solicitados por los clientes. La entidad vende los vales mediante su sitio web y los vales no son reembolsables.

La entidad y los restaurantes conjuntamente determinan los precios a los cuales los vales serán vendidos a los clientes. La entidad tiene derecho al 30 por ciento del precio del vale cuando vende el vale. La entidad no tiene riesgo de crédito porque los clientes pagan los vales cuando son comprados.

La entidad también les ayuda a los clientes a resolver los reclamos acerca de las comidas y tiene un programa de satisfacción del cliente. Sin embargo, el restaurante es responsable por cumplir las obligaciones asociadas con el vale, incluyendo remediar al cliente por la insatisfacción con el servicio.

Para determinar si la entidad es el principal o un agente, la entidad considera la naturaleza de su promesa y si tiene control del vale (ie un derecho) antes que el control se le transfiera al cliente. Al hacer esta determinación, la entidad considera los indicadores tal y como sigue:

- (a) la entidad no es responsable por proporcionar ella misma las comidas, las cuales serán proporcionadas por los restaurantes;
- (b) la entidad no tiene riesgo de inventario por los vales dado que no son comprados antes que sean vendidos a los clientes y los vales no son reembolsables;
- (c) la entidad tiene alguna discreción en establecer los precios de venta por los vales para los clientes, pero los precios de venta son determinados conjuntamente con los restaurantes; y
- (d) la consideración de la entidad es en la forma de una comisión, porque tiene derecho a un porcentaje estipulado (30 por ciento) del precio del vale.

La entidad concluye que su promesa es acordar que los bienes o servicios sean proporcionados a los clientes (los compradores de los vales) en intercambio por una comisión. Con base en los indicadores, la entidad concluye que no controla los vales que proporcionan un derecho a comidas antes que sean transferidos a los clientes. Por lo tanto, la entidad concluye que es un agente en el acuerdo y reconoce los ingresos ordinarios en la cantidad neta de la consideración a la cual la entidad tendrá derecho en el intercambio por el servicio, que es el 30 por ciento de comisión a la cual tiene derecho por la venta de cada vale.

Opciones del cliente para adquirir con descuento bienes o servicios adicionales

Algunas entidades en la industria de viajes, hospitalidad y ocio a menudo ofrecen programas de lealtad a los clientes. Esos programas les dan a los clientes la opción de comprar bienes o servicios adicionales con descuento en el futuro mediante redimir los puntos de lealtad. En esas situaciones, la entidad necesitará considerar si la opción que el cliente tiene para adquirir bienes o servicios adicionales le proporciona al cliente un derecho material. Si este es el caso, el cliente está, en efecto, pagando por anticipado por bienes o servicios futuros y una porción del precio original de transacción tiene que ser asignado a esa opción y reconocido como ingresos ordinarios cuando el control de los bienes o servicios asociados con la opción sea transferido al cliente, o cuando la opción expire. Los efectos de la ruptura (refiérase al Paso 4) deben ser tenidos en cuenta en la determinación de la cantidad y oportunidad del reconocimiento de los ingresos ordinarios por las opciones del cliente por bienes y servicios adicionales, tales como los puntos de lealtad.

Esto es ilustrado por el siguiente ejemplo que acompaña al estándar.

Ejemplo 3 – Programas de lealtad del cliente

[IFRS (NIIF) 15 Ejemplo ilustrativo 52]

La entidad tiene un programa de lealtad del cliente que recompensa al cliente con un punto de lealtad del cliente por cada UM10 de compra. Cada punto es redimible por un descuento de UM1 en cualesquiera compras futuras de productos de la entidad. Durante el período de presentación de reporte, los clientes compran productos por UM100,000 y ganan 10,000 puntos que son redimibles en compras futuras. La consideración es fija y el precio de venta independiente de los productos comprados es UM100,000. La entidad espera que sean redimidos 9,500 puntos. La entidad estima un precio de venta independiente de UM0.95 por punto (totalizando UM9,500) con base en la probabilidad de redención de acuerdo con el párrafo B42 del IFRS (NIIF) 15.

Los puntos les proporcionan a los clientes un derecho material que no recibirían sin participar en el contrato. En consecuencia, la entidad concluye que la promesa para proporcionar puntos al cliente es una obligación de desempeño. La entidad asigna el precio de transacción (UM100,000) al producto y los puntos con base en los precios de venta independientes tal y como sigue:

	UM
Producto	91,324 [UM100,000 x (precio de venta independiente de UM 100,000 / UM 109.500)]
Puntos	8,676 [UM100,000 x (precio de venta independiente de UM9,500 / UM109,500)]

Al final del primer período de presentación de reporte, han sido redimidos 4,500 puntos y la entidad continúa esperando que en total se rediman 9,500 puntos. La entidad reconoce ingresos ordinarios por los puntos de lealtad de UM4,110 [(4,500 puntos ÷ 9,500 puntos) x UM8,676] y reconoce un pasivo del contrato por UM4,566 (UM8,676 – UM4,110) por los puntos no redimidos al final del primer período de presentación de reporte.

Al final del segundo período de presentación de reporte, 8,500 puntos han sido redimidos acumulativamente. La entidad actualiza su estimado de los puntos que serán redimidos y ahora espera que 9,700 puntos serán redimidos. La entidad reconoce ingresos ordinarios por los puntos de lealtad de UM3,493 [(8,500 total de puntos redimidos ÷ 9,700 total de puntos que se espera ser redimidos) x UM8,676 de asignación inicial] – UM4,110 reconocidos en el primer período de presentación de reporte}. El saldo del pasivo del contrato es UM1,073 (asignación inicial de UM8,676 – ingresos ordinarios reconocidos acumulados de UM7,603).

Honorarios de membresía

Algunas entidades de la industria de viajes, hospitalidad y ocio ofrecen paquetes de membresía a los clientes a cambio por el pago de un honorario anticipado. El IFRS (NIIF) 15 incluye orientación específica sobre el tratamiento de tales honorarios para los propósitos del reconocimiento de los ingresos ordinarios. En particular, a menos que bienes o servicios distintos (más allá de la membresía) sean proporcionados al cliente al inicio, los honorarios anticipados deben ser reconocidos como ingresos ordinarios cuando los bienes o servicios futuros sean proporcionados. Incluso cuando un bien o servicio distinto sea proporcionado por adelantado (por ejemplo, el cliente puede recibir una sudadera de marca al firmar la membresía a un gimnasio), todavía se puede requerir diferir una porción grande de los honorarios por membresía.

El hecho de que los honorarios anticipados puedan ser cargados para cubrir el costo administrativo del procesamiento de la aplicación de la membresía no es suficiente para justificar el reconocimiento de los ingresos ordinarios en ese punto. Esta orientación debe ser aplicada incluso cuando los honorarios anticipados sean no-reembolsables.

Paso 3. Determine el precio de la transacción

Resumen de los requerimientos

¿Qué impacta la cantidad de los ingresos ordinarios reconocidos?

El Paso 3 se refiere a cómo medir el total de los ingresos ordinarios que surgen según un contrato. El IFRS (NIIF) 15 típicamente basa los ingresos ordinarios en la cantidad a la cual la entidad espera tener derecho más que las cantidades que en últimas espera recaudar. En otras palabras, los ingresos ordinarios se ajustan por los descuentos, rebajas, créditos, concesiones de precio, incentivos, bonos de desempeño, sanciones y elementos similares, pero no se reducen por las expectativas de deudas malas. Hay, sin embargo, una excepción para las transacciones que incluyen un componente importante de financiación. Para esas transacciones, los ingresos ordinarios se reconocen con base en el valor razonable de la cantidad por cobrar, la cual reflejará el riesgo de crédito del cliente tal y como es incorporado en la tasa de descuento aplicada.

La entidad necesitará determinar la cantidad de la consideración a la cual espera tener derecho en el intercambio por los bienes o servicios prometidos (incluyendo la consideración tanto fija como variable). Cuando determina la cantidad a la cual la entidad espera tener derecho, se deben considerar las prácticas de negocio pasadas, las políticas publicadas o las declaraciones específicas que crean una expectativa válida en el cliente de que la entidad solo hará forzoso el pago de una porción del precio establecido del contrato. Por ejemplo, si las prácticas de negocio pasadas con un cliente particular demuestran que la entidad típicamente solo requiere el pago del noventa por ciento del precio establecido del contrato (i.e., olvida el saldo), para un nuevo contrato con el mismo cliente, el precio de la transacción puede determinarse que sea el noventa por ciento del precio establecido del contrato.

La consideración clave en la determinación del precio de la transacción son los efectos de cualquier consideración variable, el valor del dinero en el tiempo (si existe un componente importante de financiación), la consideración que no es en efectivo, y cualquier consideración pagable al cliente.

Consideración variable

Consideración variable es cualquier cantidad que sea variable según el contrato. La consideración variable solo será incluida en el precio de la transacción cuando la entidad espere que sea 'altamente probable' que la resolución de la incertidumbre asociada no resultaría en una reversa importante de ingresos ordinarios. Esta valoración tiene en cuenta tanto la probabilidad de un cambio en el estimado como la magnitud de cualquier reversa de ingresos ordinarios que resultaría. Si la entidad no es capaz de incluir su estimado completo de la consideración variable, dado que podría dar origen a una reversa importante de ingresos ordinarios, debe reconocer la cantidad de la consideración variable que sería altamente probable de no resultar en una reversa importante de ingresos ordinarios. Existe una excepción a esto cuando la entidad gana ventas o uso con base en ingresos ordinarios por regalías provenientes de licencias de su propiedad intelectual. En esas circunstancias, la entidad típicamente solo incluiría los ingresos ordinarios provenientes de esas licencias cuando ocurra la venta o el uso subsiguiente.

Valor del dinero en el tiempo

Si una entidad determina que el contrato le proporciona al cliente o a la entidad con un beneficio importante de financiar la transferencia de los bienes o servicios para el cliente, entonces la consideración debe ser ajustada por el valor del dinero en el tiempo. Esto puede conducir a que se reconozcan gastos por intereses si el cliente paga los bienes o servicios por adelantado a la transferencia del control e ingresos por intereses cuando los bienes o servicios sean pagados cuando haya mora.

Expediente práctico

Para los contratos en los cuales, al inicio, el período entre el desempeño de las obligaciones y el pago asociado se espere sea menor a un año, la entidad puede escoger no contabilizar el valor del dinero en el tiempo. Si el período entre el desempeño de las obligaciones y el pago asociado se espera sea mayor a un año, la entidad siempre necesitará considerar si hay un componente importante de financiación.

Cuando determina si un contrato contiene un componente importante de financiación, la entidad debe considerar, entre otros factores:

- la diferencia entre la cantidad de la consideración prometida y el precio de venta en efectivo de los bienes o servicios prometidos; y
- el efecto combinado del período entre cuando la entidad satisface sus obligaciones de desempeño y el pago del cliente, así como la tasa de interés que prevalezca en el mercado relevante.

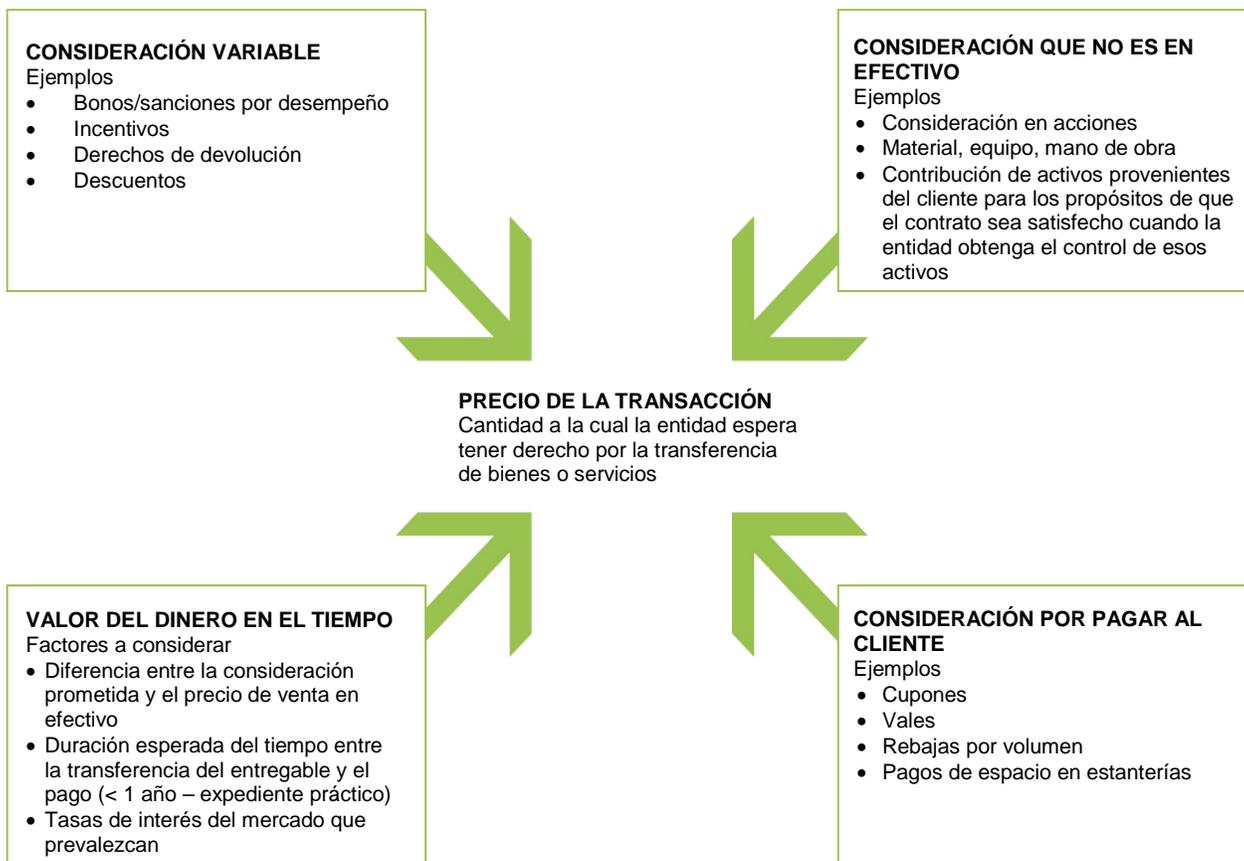
La tasa de descuento usada debe ser la tasa que sería reflejada en una transacción de financiación separada entre la entidad y su cliente al inicio del contrato, teniendo en cuenta las características del crédito. El componente importante de financiación que surge en el contrato será contabilizado de acuerdo con el IFRS (NIIF) 9 *Instrumentos financieros* (o, si el IFRS (NIIF) 9 todavía no ha sido adoptado, el IAS (NIC) 39 *Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición*).

¿Por qué esto es importante?

El estimado que la administración haga de la consideración tendrá consecuencias cuando aplique los Pasos 4 y 5 del modelo de ingresos ordinarios. Esos pasos se discuten con mayor detalle adelante.

Cuando se determine el precio de la transacción el Paso 3 requiere la consideración cuidadosa de múltiples factores. Las consideraciones clave se resumen a continuación.

Paso 3. Precio de la transacción



Consideración variable

Las entidades del sector de viajes, hospitalidad y ocio pueden participar en contratos que contengan elementos variables importantes. Los contratos de administración de hoteles, por ejemplo, pueden incluir honorarios de incentivos basados en ciertas medidas de desempeño. Las cantidades también pueden variar dependiendo de renegociaciones o disputas que puedan resultar en concesiones de precio (registradas como un ajuste a los ingresos ordinarios) o deudas malas (registradas por separado de los ingresos ordinarios). Otra situación que surge comúnmente en el sector de viajes, hospitalidad y ocio es cuando un agente solo gana sus ingresos ordinarios provenientes de acordar que un tercero (el principal) preste servicios a un cliente si el principal desempeña de manera satisfactoria sus obligaciones. Según el IAS (NIC) 18, el agente puede haber demorado el reconocimiento de cualesquiera ingresos ordinarios hasta que el principal haya desempeñado, con base de que este es un evento contingente fuera del control del agente. Cuando se siguen los requerimientos del IFRS (NIIF) 15, es probable que tal acuerdo caería dentro de las guías sobre la consideración variable, lo cual potencialmente daría un perfil diferente de reconocimiento de los ingresos ordinarios. En particular, si bien la recepción del pago es contingente del desempeño del principal, es probable que se relacione con la obligación de desempeño del agente de acordar el contrato entre el cliente y el principal, lo cual ya habría sido satisfecho.

La aplicación correcta de los nuevos requerimientos contenidos en el IFRS (NIIF) 15 con relación a la consideración variable es particularmente importante cuando se valore la probabilidad de que en el futuro se reverse una cantidad importante de ingresos ordinarios. Esto en últimas determina la cantidad de los ingresos ordinarios que pueden ser reconocidos (vea el paso 5 adelante). El estándar también introduce una restricción específica para los pagos de regalías relacionados con licencias de propiedad intelectual, por ejemplo, algunos tipos de licencias de franquicia. Si los pagos de regalías se basan en el uso o venta posterior, las entidades están restringidas de reconocer los ingresos ordinarios asociados hasta que haya ocurrido el uso o la venta posterior, incluso si con base en evidencia histórica es posible hacer un estimado confiable de esta cantidad.

Derechos no ejercidos por los clientes

Muchas entidades en la industria de viajes, hospitalidad y ocio pueden recibir pagos por anticipado no-reembolsables con relación a bienes o servicios futuros, por ejemplo, pagos anticipados por vuelos en un paquete de días festivos. Las entidades también pueden otorgar a los clientes puntos de lealtad sobre programas de recompensa para usar contra compras futuras. En estos escenarios los clientes no siempre ejercen todos sus derechos contractuales. A tales derechos no ejercidos a menudo se les refiere como 'ruptura' ['breakage']. Las entidades deben reconocer como ingresos ordinarios la cantidad esperada de ruptura, haciéndolo en proporción al patrón de derechos ejercidos por el cliente. De otra manera, la entidad debe reconocer como ingresos ordinarios cualquier cantidad de ruptura cuando la probabilidad de que el cliente ejerza sus derechos restantes se vuelva remota.

Generalmente es apropiado que el nivel esperado de 'ruptura' sea calculado sobre una base de portafolio. Las entidades necesitarán determinar el nivel apropiado de portafolio al cual hacer este cálculo.

Componente importante de financiación

Según el nuevo estándar, el componente importante de financiación, si es importante, se contabiliza por separado de los ingresos ordinarios. Esto aplica a los pagos por anticipado así como también a los atrasos (pero está sujeto a un expediente práctico por el cual no es necesario separar el componente de financiación si la brecha entre el pago y la entrega nunca excede 12 meses).

Las ventas de algunas entidades del sector de viajes, hospitalidad y ocio pueden incluir acuerdos de financiación, en que la oportunidad de las entradas de efectivo provenientes del cliente puede no corresponder con la oportunidad del reconocimiento de los ingresos ordinarios. Esto es más probable que surja cuando el cliente paga por servicios significativamente por adelantado a la entrega por parte de la entidad. Por ejemplo, cuando el cliente paga por una litera en un crucero más de un año antes de su partida, la cantidad de los ingresos ordinarios en últimas reconocidos por esta transacción será mayor que el efectivo pagado, con la entidad reconociendo un costo financiero durante el período por el cual ha 'prestado' este dinero de su cliente.

Paso 4. Asigne el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño separadas

Resumen de los requerimientos

Asignación del precio de la transacción	Luego de determinar el precio de la transacción en el Paso 3, el Paso 4 especifica cómo el precio de la transacción es asignado entre las diferentes obligaciones de desempeño identificadas en el Paso 2. Previamente, los IFRS (NIIF) incluyeron pocos requerimientos sobre este tema, mientras que el IFRS (NIIF) 15 es razonablemente prescriptivo. De acuerdo con ello, esta podría ser un área de cambio importante para algunas entidades, y las entidades necesitarán considerar si sus sistemas existentes son capaces de asignar el precio de la transacción de acuerdo con los requerimientos del estándar.
¿Qué método debe ser usado para asignar el precio de la transacción?	Si hay múltiples obligaciones de desempeño identificadas en un solo contrato, el precio de la transacción debe ser asignado a cada obligación de desempeño separada con base en los precios de venta independientes individuales. El precio de venta independiente debe ser determinado al inicio del contrato y representa el precio al cual la entidad vendería por separado el bien o servicio prometido al cliente. Idealmente, este será un precio observable al cual la entidad vende bienes o servicios similares según circunstancias similares y a clientes similares.
¿Hay disponibles otros métodos?	Si el precio de venta independiente no es observable de manera directa, la entidad debe estimarlo. Los métodos de estimación que pueden ser usados incluyen el enfoque de valoración ajustada del mercado, el enfoque de costo esperado más margen o el enfoque residual, pero el último solo puede ser usado si se satisfacen ciertas condiciones.
¿Cómo deben ser asignados cualesquiera descuentos?	Si los precios de venta independientes son mayores que la consideración prometida en el contrato con un cliente, el cliente se considera que ha recibido un descuento. A menos que el descuento satisfaga los criterios que se establecen en el estándar para ser asignados a solo algunas de las obligaciones de desempeño, el descuento debe ser asignado proporcionalmente a todas las obligaciones de desempeño contenidas en el contrato. La consideración variable también debe ser asignada proporcionalmente a todas las obligaciones de desempeño identificadas a menos que se satisfagan ciertos criterios.

Paso 4. Inputs para asignar el precio de la transacción

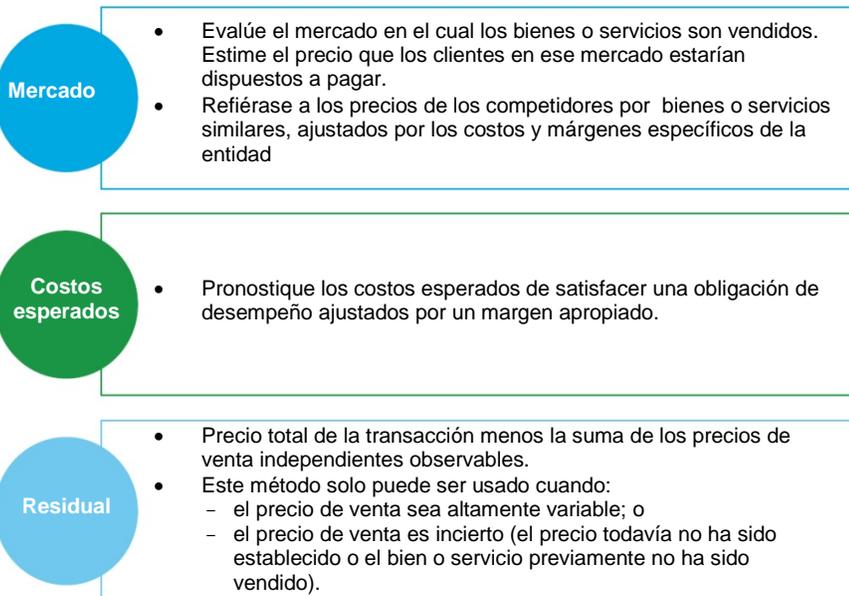
¿Cómo determinar el precio de venta independiente?

La mejor evidencia: precio observable de un bien o servicio cuando es vendido sobre una base independiente.

¿No observable de manera directa?



¿Tiene que ser estimado! – maximice el uso de inputs observables



La entidad puede encontrar que hay dificultades prácticas en relación con las capacidades de los sistemas para rastrear la información del precio a la luz del uso prevalente del Método Residual y la aplicación del techo de ingresos ordinarios contingentes.

Asignación del precio de la transacción

Tal y como se observó en el Paso 2 arriba, cuando en un contrato hay dos o más obligaciones de desempeño, la entidad necesitará asignar el precio de la transacción a las distintas obligaciones de desempeño.

Por ejemplo, una casa de juegos participa en un contrato con un cliente para venderle al cliente un paquete de safari que incluye 7 días y 6 noches de estadía, desayuno cada mañana así como también cuatro unidades de juego y entretenimiento en la última noche. La casa de juegos ha determinado que el paquete de safari incluye bienes y servicios distintos y por consiguiente ha determinado que hay cuatro obligaciones de desempeño. El precio contenido en el contrato es UM4,000 y la casa de juegos espera tener derecho a esta cantidad – UM4,000 se determina que es por lo tanto el precio de la transacción.

Los precios de venta independientes de esos bienes y servicios son directamente observables y son UM2,500 por las seis noches de estadía, UM500 por las comidas, UM1,000 por las unidades de juego y UM400 por el entretenimiento (suma: UM4,400). La casa de juego por lo tanto asigna el precio total de la transacción a los bienes y servicios distintos tal y como es requerido por el Paso 4 con base en sus precios independientes relativos. Por consiguiente, el precio de la transacción es asignado tal y como sigue:

1. Seis noches de estadía – $(2,500/4,400 \times 4,000) = \text{UM}2,273$
2. Comidas – $(500/4,400 \times 4,000) = \text{UM}454$
3. Unidades de juego – $(1,000/4,400 \times 4,000) = \text{UM}909$
4. Entretenimiento – $(400/4,400 \times 4,000) = \text{UM}364$

El patrón con el cual la entidad reconocerá los ingresos ordinarios por cada obligación de desempeño será determinado por el Paso 5.

Paso 5. Reconozca los ingresos ordinarios como la entidad satisface la obligación de desempeño

Resumen de los requerimientos

¿Cuándo se deben reconocer los ingresos ordinarios?

El paso final es determinar, para cada obligación de desempeño, cuándo se deben reconocer los ingresos ordinarios. Esto puede ser con el tiempo o en un punto en el tiempo. Previamente, el IAS (NIC) 18 requirió que los ingresos ordinarios por los servicios fueran reconocidos con el tiempo y que los ingresos ordinarios por los bienes fueran reconocidos en un punto en el tiempo, pero no incluyó orientación sobre cómo determinar si un elemento particular suministrado según un contrato debe ser considerado como un bien o servicio para esos propósitos. El IFRS (NIIF) no distingue entre bienes y servicios pero en lugar de ello incluye orientación específica y detallada sobre cuándo reconocer los ingresos ordinarios con el tiempo y cuándo reconocer los ingresos ordinarios en un punto en el tiempo. Algunas entidades pueden encontrar que elementos para los cuales previamente reconocieron los ingresos ordinarios en un punto en el tiempo ahora tienen ingresos ordinarios reconocidos con el tiempo, o viceversa.

¿Qué es control y cómo se valora?

La entidad debe reconocer los ingresos ordinarios cuando se satisfacen las obligaciones de desempeño. Se satisface una obligación de desempeño cuando el control de los bienes o servicios subyacentes para esa obligación particular de desempeño son transferidos al cliente. El 'control' es definido como 'la capacidad para dirigir el uso de y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes del activo' subyacentes al bien o servicio. El control se puede transferir, y por consiguiente los ingresos ordinarios ser reconocidos, con el tiempo (por ejemplo, seis noches de estadía en un hotel), o en un punto en el tiempo (por ejemplo, el suministro de una comida).

¿Cuándo los ingresos ordinarios son reconocidos con el tiempo?

El control se considera que ha sido transferido con el tiempo si se satisface cualquiera de los siguientes:

- el cliente simultáneamente recibe y consume todos los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad cuando la entidad se desempeña. Esto significa que si otra entidad fuera a hacerse cargo de proveerle al cliente la obligación de desempeño restante, no tendría que re-desempeñar sustancialmente el trabajo ya completado por el proveedor inicial. Este criterio aplica a los contratos de servicio donde el cliente consume los beneficios de los servicios cuando son prestados (por ejemplo, seis noches de estadía en un hotel);
- el desempeño de la entidad crea o mejora un activo que el cliente controla cuando el activo es creado o mejorado. El control se refiere a la capacidad para dirigir el uso y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes provenientes del activo. Por consiguiente este criterio se satisface si los términos del contrato transfieren el control del activo al cliente cuando el activo está siendo construido (i.e control de trabajo en progreso). Este activo puede ser tangible o intangible; o
- el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad y la entidad tiene un derecho de forzoso cumplimiento al pago por el desempeño completado hasta la fecha, incluyendo un margen razonable de utilidad. Este criterio puede aplicar en situaciones en que los indicadores de control no sean inmediatamente aparentes. Al inicio del contrato las entidades valorarán si el activo tiene un uso alternativo. Un activo que no tenga uso alternativo para la entidad es uno en que la entidad es incapaz de dirigir fácilmente el uso del activo, el cual puede estar parcial o totalmente completado, por otro uso. Esta limitación puede ser impuesta contractualmente o de manera práctica. Una restricción contractual es una donde los términos del contrato le permitirían al cliente hacer forzoso el uso de sus derechos al activo prometido si la entidad intenta dirigir el activo a otro uso, mientras que la restricción práctica es una donde la entidad incurriría en pérdidas económicas importantes para redirigir el uso del activo, tal como costos importantes de reproceso o pérdida importante en la venta del activo.

¿Cuándo los ingresos ordinarios son reconocidos en un punto en el tiempo?

Si una obligación de desempeño no satisface los criterios para ser satisfecha con el tiempo, las entidades deben considerar los siguientes indicadores en la evaluación del punto en el tiempo en el cual el control del activo ha sido transferido al cliente:

- la entidad ha transferido el título del activo;
- la entidad ha transferido la posesión física del activo;
- la entidad tiene un derecho presente al pago por el activo;
- el cliente ha aceptado el activo; y
- el cliente tiene los riesgos y recompensas importantes de la propiedad del activo.

Uno de los cambios claves en el IFRS (NIIF) 15 es la base para el reconocimiento de los ingresos ordinarios. Para los bienes, el IAS (NIC) 18 utilizó el concepto de la transferencia de los riesgos y recompensas, mientras que en todos los casos el IFRS (NIIF) 15 utiliza el concepto de la transferencia del control. Si bien la aplicación de los dos diferentes conceptos a menudo no alterará la oportunidad del reconocimiento de los ingresos ordinarios, no obstante en algunas circunstancias es posible que las entidades tengan un patrón diferente de reconocimiento de los ingresos ordinarios basado en la transferencia del control en oposición a la transferencia de los riesgos y recompensas, y esto debe ser considerado de manera cuidadosa. Como resultado del IFRS (NIIF) 15 es posible que ingresos ordinarios que previamente fueron reconocidos con el tiempo ahora serán reconocidos en un punto del tiempo, o viceversa.

Paso 5. Reconocimiento de los ingresos ordinarios con el tiempo

¿La obligación de desempeño se satisface con el tiempo? Esto dependerá de los hechos y circunstancias. Cuando se satisface uno de los criterios siguientes, los ingresos ordinarios se reconocen con el tiempo.



Si NO, reconozca los ingresos ordinarios en un punto en el tiempo

Áreas adicionales de orientación

Modificaciones del contrato

Resumen de los requerimientos

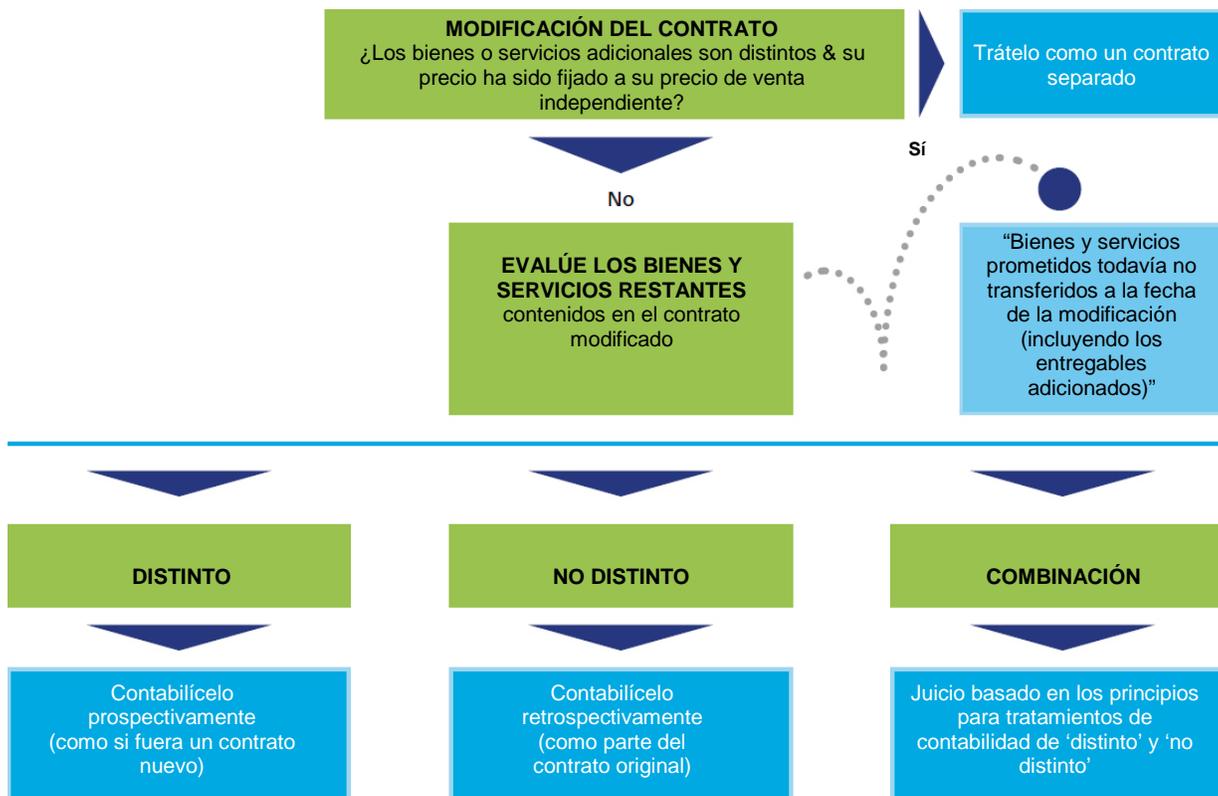
¿Los ingresos ordinarios deben ser ajustados cuando el contrato es modificado?

Las modificaciones del contrato (algunas veces referidas también como una orden de cambio, variación o enmienda) de precio, alcance o ambos tendrán consecuencias de contabilidad cuando sean 'aprobadas' de manera tal que creen derechos y obligaciones de forzoso cumplimiento. Las modificaciones deben ser tratadas como un ajuste al contrato original a menos que solamente adicionen una obligación de desempeño que sea tanto 'distinta' (tal y como es definido por el Estándar – vea el Paso 2 arriba) y su precio fijado con base en un precio de venta independiente ajustado de la manera apropiada. Si se satisfacen ambas de esas condiciones, la modificación es tratada como un contrato nuevo, separado.

Si la modificación es tratada como un ajuste del contrato original, la contabilidad apropiada depende de los bienes o servicios restantes a ser entregados según el contrato.

- Si los bienes o servicios restantes son distintos, la modificación es contabilizada prospectivamente mediante asignar el precio de transacción restante a las obligaciones de desempeño restantes contenidas en el contrato.
- Si los bienes o servicios restantes no son distintos, la modificación es contabilizada retrospectivamente, mediante actualizar tanto el precio de la transacción como la medida de progreso para la obligación de desempeño parcialmente completada.

Modificación del contrato



El único escenario en el cual el contrato original permanecerá sin modificación y por consiguiente la modificación será contabilizada como un contrato separado, nuevo, es cuando el precio incremental cargado por los bienes o servicios distintos adicionados es proporcional con el precio independiente de esos bienes o servicios. Todos los otros cambios al contrato deben ser tratados como una modificación del contrato original.

Costo de obtener o cumplir un contrato

Resumen de los requerimientos

Tipos de costos que pueden ser capitalizados

Cuando se valora si los costos del contrato son elegibles para capitalización es importante distinguir entre los costos de obtener un contrato y los costos de cumplirlo. Ambas de esas categorías de costo pueden ser elegibles para capitalización de acuerdo con el estándar. Sin embargo, las reglas para cada categoría son diferentes y se tiene que tener cuidado en aplicar la orientación correcta.

¿Cuándo se capitalizan los costos de obtener un contrato?

Los costos de obtener un contrato deben ser reconocidos como un activo y subsiguientemente amortizados (vea abajo) si son incrementales y se espera sean recuperados. Los costos de obtener un contrato son incrementales solo si no habrían sido incurridos si el contrato no hubiera sido obtenido (e.g., una comisión de ventas).

Expediente práctico

Cuando el activo que sería reconocido como resultado de la capitalización del costo de obtener un contrato serían amortizados durante un año o menos, la entidad puede escoger llevar al gasto esos costos cuando se incurre en ellos.

Cualesquiera costos incurridos antes de obtener un contrato que no se relacionen con el cumplimiento del contrato, y que habrían sido incurridos independiente de si la entidad obtuvo el contrato o no, deben ser reconocidos como un gasto cuando se incurre en ellos, a menos que sean cargables de manera explícita al cliente independiente de si se obtiene el contrato.

¿Cuándo deben ser capitalizados los costos de cumplir un contrato?

Cuando los costos de cumplir un contrato estén dentro del alcance de otro estándar (e.g., inventarios), deben ser tratados de acuerdo con ese estándar. Los costos que no estén dentro del alcance de otro estándar deben ser capitalizados como activos solo si satisfacen todos los criterios siguientes:

- se relacionan directamente con un contrato específicamente identificable (si éste ya ha sido obtenido o se anticipa será obtenido);
- generan o mejorar recursos que serán usados en la satisfacción del contrato; y
- se espera serán recuperados.

Ejemplos de tales costos son costos de mano de obra directa, costos de materiales directos, asignaciones de costos y cualesquiera costos que sean explícitamente cargables al cliente.

No obstante la orientación anterior, el estándar incluye requerimientos específicos de que ciertos costos deben ser reconocidos como gastos cuando se incurre en ellos. Ésos incluyen costos generales y de administración (a menos que sean explícitamente cargables al cliente), costos de desperdicios y cualesquiera costos que se relacionen con obligaciones de desempeño total o parcialmente satisfechas o cuando la entidad no pueda distinguir si los costos se relacionan con obligaciones de desempeño no satisfechas, parcialmente satisfechas o completamente satisfechas.

¿Cuándo se amortizan los costos capitalizados?

El IFRS (NIIF) 15 incluye orientación sobre la amortización y el deterioro de los activos que surjan de la capitalización de ambos tipos de costos anotados arriba. La amortización debe ser cargada con una base consistente con la transferencia al cliente de los bienes o servicios con los cuales se relacionen los costos relacionados. Cuando el valor en libros de tal activo exceda la cantidad de la consideración todavía a ser recibida en relación con los bienes o servicios relacionados, menos el costo residual de proporcionar esos bienes o servicios, se debe reconocer una pérdida por deterioro.

Las entidades del sector de viajes, hospitalidad y ocio pueden incurrir en costos importantes que sean directamente atribuibles a la obtención de los contratos con los clientes. Un ejemplo tipo de esto son los honorarios de éxito pagados a los agentes de viaje por conseguir nuevos clientes para un hotel/alojamiento.

El tratamiento de esos costos actualmente es variado, con algunas entidades del sector de viajes, hospitalidad y ocio escogiendo llevar al gasto los costos y otras escogiendo capitalizar los costos. Cuando la entidad incurre en costos incrementales que surjan directamente como resultado de la obtención exitosa de un contrato y se satisfagan ciertos criterios, el IFRS (NIIF) 15 requiere que sean reconocidos como un activo en el balance general (a menos que aplique el expediente práctico).

Si las entidades del sector de viajes, hospitalidad y ocio reconocen un activo como resultado de obtener un contrato, la entidad estará requerida a determinar el patrón apropiado de amortización y valorar por deterioro. El cambio en el tratamiento de esos costos puede resultar en un cambio en el perfil del reconocimiento de la utilidad.

Consideraciones adicionales

El IFRS (NIIF) 15 proporciona orientación detallada en áreas específicas que puedan o no ser relevantes para las entidades, dependiendo de sus prácticas de industria y estándar. A continuación se listan algunas de las áreas para las cuales la práctica existente puede cambiar.

- **Otorgamiento de licencias (excluyendo las licencias basadas en venta o uso):** Cuando la entidad vende una licencia de su propiedad intelectual, por ejemplo una licencia para operar un hotel, la oportunidad del reconocimiento de los ingresos ordinarios dependerá en parte de la naturaleza de la licencia. Si la licencia representa una promesa para el cliente para que tenga acceso a la propiedad intelectual, los ingresos ordinarios típicamente serán reconocidos durante el período por el cual se otorga el acceso, mientras que la promesa para transferir el derecho a la propiedad intelectual típicamente dará origen a ingresos ordinarios en un punto en el tiempo cuando la transferencia ocurre.

Revelaciones

El IFRS (NIIF) 15 requiere un nivel incrementado de revelaciones acerca del reconocimiento de los ingresos ordinarios en comparación con los anteriores estándares, los cuales han sido criticados por carecer de requerimientos adecuados de revelación. Según el IFRS (NIIF) 15, los requerimientos de revelación están orientados por el objetivo de proporcionarles a los usuarios de los estados financieros información que les ayudará a entender la naturaleza, cantidad, oportunidad e incertidumbre de los ingresos ordinarios y de los flujos de efectivo que surjan de los contratos con los clientes. Como tal, las entidades no deben enfocar los requerimientos de revelación sobre una base de 'lista de chequeo' sino que deben considerar cómo proporcionar las revelaciones cualitativas y cuantitativas acerca de sus contratos con los clientes, dejando claros cualesquiera juicios importantes hechos en la aplicación del IFRS (NIIF) 15 a los contratos, y cualesquiera activos reconocidos en relación con el costo de obtener o cumplir un contrato. Pueden requerirse actualizaciones o cambios a los sistemas y procesos de las entidades a fin de asegurar que sean capaces de cumplir con los requerimientos de revelación.



Las revelaciones clave requeridas incluyen lo siguiente:

- Contratos con clientes
 - Una desagregación de los ingresos ordinarios del período en categorías que describan cómo la naturaleza, cantidad, oportunidad e incertidumbre de los ingresos ordinarios y de los flujos de efectivo son afectados por factores económicos. La información también tiene que ser proporcionada para demostrar la relación entre la información desagregada de los ingresos ordinarios y cualesquiera revelaciones de los ingresos ordinarios de los segmentos.
 - Información acerca de los activos del contrato y pasivos del contrato de la entidad. Esto incluye saldos de apertura y de cierre de los elementos del balance general relacionados con los contratos con los clientes. Las entidades también estarán requeridas a revelar la cantidad de los ingresos ordinarios reconocidos en el año corriente que se relacione con la satisfacción de obligaciones de desempeño en períodos anteriores de presentación de reporte. En relación con sus obligaciones de desempeño, las entidades explicarán cómo el patrón futuro de satisfacción de esas obligaciones impactará en el saldo del activo del contrato y del pasivo del contrato.
 - Información acerca de las obligaciones de desempeño restantes de la entidad. Las entidades estarán requeridas a revelar el precio total de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño restantes al final de cada período de presentación de reporte (a menos que la obligación de desempeño que permanezca será satisfecha en menos de un año). Otras revelaciones requeridas incluyen información acerca de cuándo la entidad típicamente satisface sus obligaciones de desempeño, los términos de pago importantes, la naturaleza de los bienes o servicios que la entidad ha prometido transferir e información acerca de obligaciones relacionadas con garantías, reembolsos y devoluciones.
- Juicios importantes
 - Información acerca de los juicios de las entidades, y cualesquiera cambios en los juicios, en relación con la oportunidad de, y el precio de transacción asignado a, la satisfacción de las obligaciones de desempeño. Las entidades estarán requeridas a revelar cómo han hecho esos juicios y por qué son una descripción fiel de la transferencia de bienes o servicios.
- Activos reconocidos en relación con los costos de obtener o cumplir un contrato
 - El balance de cierre de cualesquiera activos reconocidos en relación con los costos incurridos para obtener o cumplir un contrato, además de cualesquiera juicios ejercidos en la determinación de la cantidad a ser capitalizada.
 - Información de la amortización para la cantidad reconocida en utilidad o pérdida en el período corriente y el método de amortización.

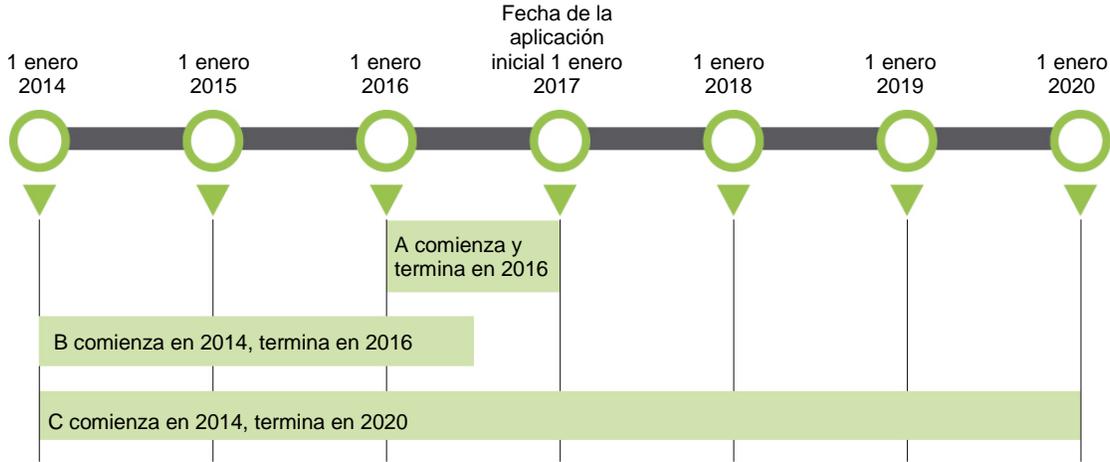
El IFRS (NIIF) 15 también enmienda el IAS (NIC) 34 *Información financiera intermedia* para requerir información desagregada de los ingresos ordinarios a ser revelada en los estados financieros intermedios.

Transición

Las entidades tienen dos opciones para hacer la transición hacia el IFRS (NIIF) 15. Ambas opciones son bastante detalladas pero útiles en proporcionar algún alivio en la aplicación inicial del IFRS (NIIF) 15. Ambas de esas opciones hacen referencia a la fecha de la aplicación inicial – que es el comienzo del período de presentación de reporte en el cual la entidad aplique por primera vez el estándar. Por ejemplo, las entidades que apliquen el estándar por primera vez en los estados financieros para el año que termine el 31 de diciembre de 2017 tendrán la fecha de aplicación inicial el 1 de enero de 2017.

Cronograma para la transición

Ejemplo
 Asuma Diciembre 31 (final de año)
 Asuma 1 año de comparativos solamente



Método 1	Enfoque retrospectivo pleno	Método 2	Enfoque de transición simplificado
Contrato A	Comienza y termina en el mismo período anual de presentación de reporte y es completado antes de la fecha de aplicación inicial – Disponible expediente práctico	Contrato A	Contrato completado antes de la fecha de la aplicación inicial – No aplica el IFRS (NIIF) 15.
Contrato B	Ajuste el saldo de apertura de cada componente de patrimonio afectado por el primer período anterior presentado (1 enero 2016)	Contrato B	Contrato completado antes de la fecha de aplicación inicial – No aplica el IFRS (NIIF) 15.
Contrato C	Ajuste el saldo de apertura de cada componente de patrimonio afectado por el primer período anterior presentado (1 enero 2016)	Contrato C	Ajuste el saldo de apertura de cada componente de patrimonio afectado a la fecha de la aplicación inicial. Revele información según el parágrafo 134.2.

Método 1

Enfoque retrospectivo pleno

Las entidades pueden aplicar el estándar retrospectivamente a todos los períodos comparativos presentados. Según esta opción, se re-emiten los comparativos del año anterior, con el ajuste resultante al saldo de apertura de patrimonio en el primer período comparativo. Cuando se selecciona esta opción, el estándar proporciona una serie de expedientes prácticos opcionales. Éstos incluyen lo siguiente:

- Para los contratos completados, las entidades no están requeridas a re-emitir los contratos que comiencen y terminen en el mismo período anual de presentación de reporte. Por ejemplo, si la entidad está aplicando por primera vez el estándar para el año terminado el 31 de diciembre de 2017 y participó y completó un contrato en el año 2016, ese contrato no necesitará ser re-emitido (esto es, no se requiere que sean re-emitidos los períodos intermedios del año 2016).
- Para los contratos completados que tengan consideración variable, la entidad puede usar el precio de la transacción a la fecha en que el contrato fue completado más que estimar las cantidades de la consideración variable en los períodos comparativos de presentación de reporte. Por ejemplo, para la entidad que por primera vez aplica el estándar para el año terminado el 31 de diciembre de 2017, si el contrato fue completado antes del 31 de diciembre de 2016, más que estimar la consideración variable en las fechas anteriores, la entidad puede basarse en las cifras anteriores de los ingresos ordinarios para la consideración (incluyendo cualquier consideración variable) que en últimas fue pagable.
- Para todos los períodos presentados antes de la fecha de la aplicación inicial, la entidad no necesita revelar la cantidad del precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño restantes y cualquier explicación de cuándo la entidad espera reconocer esas cantidades como ingresos ordinarios. Por ejemplo, para la entidad que por primera vez aplica el estándar para el año terminado el 31 de diciembre de 2017, si se participó en el contrato el 1 de enero de 2016 y está incompleto al 31 de diciembre de 2016, la entidad no estará requerida a proporcionar revelaciones sobre las obligaciones de desempeño restantes del contrato al 31 de diciembre de 2016.

Cualesquiera expedientes prácticos usados deben ser usados de manera consistente para todos los períodos presentados y se debe hacer revelación respecto de cuáles expedientes han sido usados. En la extensión en que sea posible, se debe proporcionar una valoración cualitativa del efecto estimado de la aplicación de esos expedientes.

Método 2

Enfoque modificado

Según el enfoque modificado, las entidades pueden aplicar el estándar solo a partir de la fecha de la aplicación inicial. Si escogen esta opción, necesitarán ajustar el saldo de apertura del patrimonio a la fecha de la aplicación inicial (i.e. 1 enero 2017) pero no están requeridas a ajustar los comparativos del año anterior. Esto significa que no necesitan considerar los contratos que hayan sido completados antes de la fecha de la aplicación inicial. De manera amplia, las cifras reportadas a partir de la fecha de la aplicación inicial serán las mismas como si el estándar siempre haya sido aplicado, pero las cifras para los períodos comparativos permanecerán con la base anterior.

Si se usa esta opción, es requerida la revelación de la cantidad por la cual cada elemento de línea del estado financiero es afectado en el período corriente como resultado de la aplicación de la orientación y debe darse una explicación de los cambios importantes entre los resultados reportados según el IFRS (NIIF9 15 y la orientación anterior sobre ingresos ordinarios).

Grupo de recursos para la transición

El IFRS (NIIF) 15 es el primer estándar comprensivo basado en principios sobre los ingresos ordinarios. La orientación anterior según los IFRS (NIIF) era bastante limitada, y la orientación anterior según los US GAAP estaba orientada por reglas, con orientación específica disponible para diferentes industrias. IASB y FASB son conscientes de que, si bien han dedicado una cantidad de tiempo y pensamiento al desarrollo del estándar, surgirán problemas en la medida en que las entidades comiencen a implementar el estándar en la práctica. Como resultado, han conformado un “Grupo de recursos para la transición” conjunto, que tiene la intención de ayudarles a las Juntas a resolver cualquier diversidad en la práctica y abordar los problemas de implementación que surjan. Por consiguiente, las Juntas pueden emitir orientación o interpretaciones adicionales sobre los ingresos ordinarios antes de la fecha efectiva del estándar en el año 2017.

Reflexiones finales y problemas más amplios

La transición hacia el IFRS (NIIF) 15 afectará a todos los negocios, en grados diversos. No obstante, con una fecha efectiva de transición de los períodos que comiencen el 1 de enero de 2017, esto les proporciona a los negocios la oportunidad para considerar de manera cuidadosa los nuevos requerimientos y resolver por adelantado cualesquiera problemas potenciales de contabilidad. Además de esos potenciales problemas de contabilidad, el IFRS (NIIF) 15 tendrá un efecto amplio en los negocios. La siguiente lista resalta aspectos de los negocios que pueden ser afectados por la transición hacia el IFRS (NIIF) 15, si bien no se tiene la intención sea exhaustiva.

- **Sistemas y procesos** – tal y como se observó anteriormente, con el fin de obtener la información requerida para reportar según el IFRS (NIIF) 15, la entidad puede requerir re-diseños o modificaciones a sus sistemas de TI y a sus procesos (e.g., controles internos) de manera más general.
- **Entrenamiento para los empleados** – las entidades deben proporcionar entrenamiento a los empleados afectados por los cambios. Esto incluirá contadores, auditores internos y los responsables por elaborar los contratos con los clientes.
- **Convenios de pago con bancos** – los cambios en los métodos de contabilidad para el reconocimiento de los ingresos ordinarios pueden cambiar la cantidad, oportunidad y presentación de los ingresos ordinarios, con el impacto consecuente en utilidades y activos netos. Esto puede impactar los resultados financieros usados en el cálculo de los acuerdos de pago que la entidad tiene con bancos. Por lo tanto, las entidades deben tener discusiones tempranas con los prestamistas, para establecer si será necesaria la re-negociación de los acuerdos de pago.
- **KPI** – cuando se basen en la cifra reportada de ingresos ordinarios o de utilidades, pueden ser impactados por los cambios. Por lo tanto, la entidad puede querer comenzar a evaluar el impacto que el estándar tiene en las ratios financieras clave y en los indicadores de desempeño clave que puedan ser impactados de manera importante por los cambios, en vista a determinar si se deben ajustar los KPI objetivo. Cuando haya cambios, la entidad también necesitará considerar cómo explicárselos a los inversionistas.
- **Planes de compensación y de bonos** – los bonos pagados a los empleados algunas veces dependen de las cifras logradas de ingresos ordinarios o de utilidades. Los cambios en el reconocimiento de los ingresos ordinarios como resultado del IFRS (NIIF) 15 pueden tener un impacto en la capacidad de los empleados para lograr esas metas, o en la oportunidad del logro de esas metas.
- **Capacidad para pagar dividendos** – en ciertas jurisdicciones, la capacidad para pagar dividendos a los accionistas es impactada por las utilidades reconocidas, lo cual a su vez es afectado por la oportunidad del reconocimiento de los ingresos ordinarios. Cuando este es el caso, las entidades necesitarán determinar si los cambios afectarán de manera importante la oportunidad del reconocimiento de los ingresos ordinarios y de las utilidades y, cuando sea apropiado, comunicar esto a los *stakeholders* y actualizar los planes de negocio.
- **Impuestos** – el perfil de los pagos de efectivo por impuestos, y el reconocimiento del impuesto diferido, podrían ser impactados debido a las diferencias en la oportunidad del reconocimiento de los ingresos ordinarios según el IFRS (NIIF) 15.
- **Stakeholders** – usuarios de los estados financieros tales como la junta de directores, comité de auditoría, analistas, inversionistas, acreedores y accionistas requerirán una explicación de los cambios contenidos en el IFRS (NIIF) 15 con el fin de que entiendan cómo han sido impactados los estados financieros.

Contactos

Oficina global IFRS

Líder global IFRS

Veronica Poole

ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

Centros de excelencia IFRS

Americas

Canada

Karen Higgins

ifrs@deloitte.ca

LATCO

Claudio Giaimo

ifrs-LATCO@deloitte.com

United States

Robert Uhl

iasplus-us@deloitte.com

Asia-Pacific

Australia

Anna Crawford

ifrs@deloitte.com.au

China

Stephen Taylor

ifrs@deloitte.com.hk

Japan

Shinya Iwasaki

ifrs@tohatsu.co.jp

Singapore

Shariq Barmaky

ifrs-sg@deloitte.com

Europe-Africa

Belgium

Thomas Carlier

ifrs-belgium@deloitte.com

Denmark

Jan Peter Larsen

ifrs@deloitte.dk

France

Laurence Rivat

ifrs@deloitte.fr

Germany

Jens Berger

ifrs@deloitte.de

Italy

Massimiliano

ifrs-it@deloitte.it

Semprini

Luxembourg

Eddy Termaten

ifrs@deloitte.lu

Netherlands

Ralph Ter Hoeven

ifrs@deloitte.nl

Russia

Michael Raikhman

ifrs@deloitte.ru

South Africa

Nita Ranchod

ifrs@deloitte.co.za

Spain

Cleber Custodio

ifrs@deloitte.es

United Kingdom

Elizabeth Chrispin

deloitteifrs@deloitte.co.uk

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés de **Implementing IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. A practical guide to implementation issues for travel, hospitality and leisure sector**, publicado por Deloitte Touche Tohmatsu Limited – The Creative Studio at Deloitte, London, 2015 - Traducción realizada por Samuel A. Mantilla, asesor de investigación contable de Deloitte & Touche Ltda., Colombia, con la revisión técnica de César Cheng, Socio Director General de Deloitte & Touche Ltda., Colombia.

Esta publicación solamente contiene información general y Deloitte, por medio de esta publicación, no está prestando asesoría o servicios de contabilidad, negocios, finanzas, inversión, legal, impuestos u otros de carácter profesional. Esta publicación no sustituye tales asesoría o servicios, ni debe ser usada como base para cualquier decisión o acción que pueda afectar su negocio. Antes de tomar cualquier decisión o realizar cualquier acción que pueda afectar su negocio, usted debe consultar un asesor profesional calificado.

Deloitte no es responsable por cualquier pérdida tenida por cualquier persona que confíe en esta publicación. Tal y como se usa en este documento, "Deloitte" significa Deloitte LLP y sus subsidiarias. Por favor vea www.deloitte.com/us/about para una descripción detallada de la estructura legal de Deloitte LLP y sus subsidiarias. Ciertos servicios pueden no estar disponibles para atestar clientes según las reglas y regulaciones de la contaduría pública.

Miembro de Deloitte Touche Tohmatsu Limited.