



**“IMPLEMENTACION Y APLICACION DE IFRS 15 -  
INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS  
PROCEDENTES DE CONTRATOS DE CLIENTES”**

**Propuesta Metodológica de Aplicación de la NIIF 15 para una empresa proveedora de la  
industria minera y construcción**

**AFE-Actividad Formativa Equivalente a Tesis para  
optar al grado**

**MAGÍSTER EN CONTABILIDAD**

**Alumno:** ROBERTO CARLOS BUSTAMANTE CORDERO

**Profesor Guía:** GUILLERMO REBOLLEDO SANCHEZ

**Santiago, Diciembre 2020**

## AGRADECIMIENTOS

A mi esposa e hija, que representan el apoyo más importante e incondicional en mi vida y en mis desafíos personales y profesionales, acompañándome, comprendiéndome y alentándome a seguir adelante con la firme convicción de lograr los objetivos propuestos.

A mis padres, por el incondicional apoyo en mi formación profesional, a sus consejos, por los fuertes principios y valores de vida que me entregaron para llegar a ser quién soy.

A la Universidad de Chile y sus docentes que con gran vocación y profesionalismo me han permitido enriquecer mis conocimientos y habilidades profesionales.

## RESUMEN

NIIF 15 (*IASB*) y *ASC* 606 (*FASB*) establecen principios que promueven el nuevo modelo de reconocimiento de ingresos por actividades ordinarias derivados de contratos con clientes. Esta norma NIIF 15 presenta de forma integrada todos los requerimientos aplicables y sustituye a las normas de reconocimiento de ingresos anteriores a nivel del IASB como del FASB, la NIC 18 de Ingresos de actividades ordinarias, la NIC 11 de Contratos de construcción y *ASC* 605, así como otras interpretaciones relacionadas de ambos marcos normativos contables.

El modelo de la NIIF 15 y *ASC* 606 sobre el cual se sustenta, es el cumplimiento de las obligaciones de desempeño ante los clientes, que se estructura a través de un modelo de 5 pasos, que se desarrollan de forma extensa y detallada en la norma y sus ejemplos Ilustrativos.

Este estudio persigue exponer, entre otros impactos, la problemática que conlleva la implementación de esta norma en las empresas para enfrentar los potenciales cambios o ajustes de procedimientos comerciales, contables y financieros al momento de implementar la política contable para dar cumplimiento en la aplicación de NIIF 15 y la *ASC* 606 del IASB y FASB, respectivamente, con un objetivo final de lograr una presentación razonable y estandarizada de los estados financieros en lo referente a los Ingresos de actividades ordinarias para todos los grupos de interés.

A manera de contextualizar sobre lo nuevo de la NIIF 15 y *ASC* 606, en comparación a lo señalado en la NIC 18, NIC 11 y *ASC* 605, podemos destacar algunos impactos claves:

Los relativos a los cambios en la temporalidad de la imputación de los ingresos a lo largo del tiempo, que pueden generar modificaciones sustanciales en el sistema de reconocimiento de ingresos,

- ✓ Las NIC y *ASC* sustituidas dejaban más margen al juicio profesional y en cierta medida puede decirse que eran más flexibles a la hora de diseñar y aplicar las políticas y prácticas de reconocimiento y medición de ingresos.
- ✓ La NIIF 15 y *ASC* 606 son mucho más restrictivas y contienen más reglas y ejemplos específicos que la NIC 18, la NIC 11 y *ASC* 606 o sus Interpretaciones, por lo que la aplicación de los nuevos requisitos puede dar lugar a cambios significativos en el perfil de ingresos y, en algunos casos, en el reconocimiento de los costos asociados.

El presente documento de actividad formativa equivalente a tesis efectúa el recorrido de esta transición (reconocimiento de ingresos) junto con el propósito de contribuir a los procesos de implementación de la NIIF 15 y *ASC* 606 en empresas afectas a estas normas, teniendo en cuenta los diferentes impactos de ese proceso.

# INDICE DE CONTENIDO

	<u>Pág.</u>
AGRADECIMIENTOS .....	2
RESUMEN.....	3
<b>1. CAPITULO I: INTRODUCCION.....</b>	<b>9</b>
<b>1.1. DESCRIPCION DEL PROBLEMA.....</b>	<b>11</b>
<b>1.2. ENFOQUE DEL PROBLEMA.....</b>	<b>13</b>
<b>1.2.1. DESCRIPCION DE LA INDUSTRIA MINERA.....</b>	<b>13</b>
<b>1.2.2. DESCRIPCION DE LA INDUSTRIA DE LA CONSTRUCCION.....</b>	<b>14</b>
<b>1.3. OBJETIVO GENERAL .....</b>	<b>14</b>
<b>1.4. OBJETIVOS ESPECIFICOS .....</b>	<b>15</b>
<b>1.5. JUSTIFICACION .....</b>	<b>15</b>
<b>1.6. RESUMEN METODOLOGIA APLICADA .....</b>	<b>16</b>
<b>1.7. ALCANCE Y LIMITACIONES.....</b>	<b>16</b>
<b>2. CAPITULO II: MARCO TEORICO.....</b>	<b>17</b>
<b>2.1. EL PASADO DE LA CONTABILIDAD.....</b>	<b>18</b>
<b>2.2. EPOCA CONTEMPORANEA DE LA CONTABILIDAD.....</b>	<b>20</b>
<b>2.3. FUTURO DE LA CONTABILIDAD .....</b>	<b>21</b>
<b>2.4. PROYECTO CONJUNTO ENTRE IASB Y FASB.....</b>	<b>22</b>
<b>2.5. GENERALIDADES DE LOS PROCESOS DE IMPLEMENTACION DE POLITICAS CONTABLES .....</b>	<b>31</b>
<b>3. CAPITULO III: MARCO METODOLOGICO.....</b>	<b>32</b>
<b>3.1. RESULTADOS ENCUESTAS Y ENTREVISTAS.....</b>	<b>34</b>
<b>3.2. CONSIDERACIONES DE RESULTADOS DE ENCUESTAS Y ENTREVISTAS.....</b>	<b>41</b>
<b>4. CAPITULO IV: ANALISIS DE RESULTADOS.....</b>	<b>43</b>
<b>4.1. DIAGNOSTICO, ANALISIS E IDENTIFICACION DE BRECHAS ENTRE NIIF15- ASC606 CON NIC18-ASC605 .....</b>	<b>43</b>
<b>4.1.1. Resumen del Diagnóstico para los 5 pasos requeridos por NIIF 15 .....</b>	<b>43</b>

4.1.1.1.	Paso 1 de la norma, identificación del contrato:.....	44
4.1.1.2.	Paso 2 de la norma, identificación de las obligaciones de desempeño:.....	48
4.1.1.3.	Paso 3 de la norma, determinación del precio de la transacción: .....	50
4.1.1.4.	Paso 4 de la norma, asignación del precio a las obligaciones de desempeño: .....	52
4.1.1.5.	Paso 5 de la norma, reconocimiento de ingresos: .....	53
4.1.1.6.	Diagnóstico sobre los costos de contrato con clientes: .....	55
4.1.1.7.	Revelaciones:.....	56
4.2.	EFFECTOS ORGANIZACIONALES TRANSVERSALES .....	57
5.	CAPITULO V: GUIA PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE NIIF 15 y ASC 606 .....	59
5.1.	RELATIVO AL PASO 1 DE LA NORMA: “Identificación del contrato”.....	59
5.1.1.	Derechos y obligaciones exigibles.....	59
5.1.2.	Cobrabilidad .....	59
5.1.3.	Combinaciones de contratos.....	59
5.1.4.	Modificaciones de contrato.....	59
5.2.	RELATIVO AL PASO 2 DE LA NORMA: “Identificación de las obligaciones de desempeño”.....	60
5.2.1.	Determinación de obligaciones de desempeño distintas.....	60
5.2.2.	Otros elementos que afectan la determinación de las obligaciones de desempeño. 60	
5.2.3.	Pagos por adelantado no reembolsables.....	60
5.2.4.	Principal v/s agente .....	60
5.2.5.	Acuerdos de productos en consignación.....	60
5.3.	RELATIVO AL PASO 3 DE LA NORMA: “Determinación del precio de la transacción”.....	61
5.3.1.	Consideración variable .....	61
5.3.2.	Componente de financiamiento significativo .....	63
5.3.3.	Consideración no monetaria.....	63
5.3.4.	Cantidades recaudadas en nombre de otros .....	63
5.4.	RELATIVO AL PASO 4 DE LA NORMA: “Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño identificadas”.....	63
5.4.1.	Determinación del precio de venta independiente para múltiples obligaciones de desempeño (considera consideraciones variables).....	63
5.5.	RELATIVO AL PASO 5 DE LA NORMA: “Reconocimiento de ingresos”. .....	64

5.5.1.	Determinar cuándo se transfiere el control .....	64
5.5.2.	Transferencia de control en un momento determinado.....	64
5.5.3.	Transferencia de control a través del tiempo.....	64
5.5.4.	Otras Consideraciones .....	64
<b>6.</b>	<b>CAPITULO VI: CONCLUSION Y RECOMENDACIONES .....</b>	<b>65</b>
6.1.	CONCLUSION.....	65
6.2.	RECOMENDACIONES FINALES.....	66
<b>7.</b>	<b>ANEXO: PROPUESTA DE “PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN DE LA NIIF 15 Y ASC 606” .....</b>	<b>68</b>
7.1.	PASO 1: IDENTIFICAR EL CONTRATO CON UN CLIENTE .....	68
7.1.1.	Atributos de un contrato.....	68
7.1.2.	Identificación del cliente .....	71
7.1.3.	Combinación de contratos .....	71
7.1.4.	Modificaciones de contrato.....	71
7.2.	PASO 2: IDENTIFIQUE LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO EN EL CONTRATO.....	73
7.2.1.	Identificación de obligaciones de desempeño.....	73
7.2.2.	Consideraciones del principal v/s Agente.....	80
7.2.3.	Gastos de envío y manipulación .....	80
7.2.4.	Garantías.....	80
7.2.5.	Bienes o Servicios Gratuitos .....	83
7.2.6.	Opciones del cliente para bienes o servicios adicionales.....	84
7.3.	PASO 3: DETERMINE EL PRECIO DE LA TRANSACCION.....	84
7.3.1.	Consideración variable .....	85
7.3.1.1.	Estimación de la consideración variable .....	85
7.3.1.2.	Derechos de Devoluciones.....	86
7.3.2.	Componente de financiamiento significativo .....	87
7.3.3.	Consideración a pagar al cliente .....	88
7.3.4.	Consideración no monetaria.....	88
7.3.5.	Cambios en el precio de la transacción después del inicio del contrato .....	89
7.4.	PASO 4: ASIGNE EL PRECIO DE LA TRANSACCION A LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO.....	89

7.4.1.	Determinación de precios de venta independientes.....	89
7.4.2.	Asignación de descuentos a obligaciones de desempeño .....	90
7.4.3.	Asignación de consideración variable a las obligaciones de desempeño .....	90
7.5.	<b>PASO 5: RECONOCER LOS INGRESOS</b> .....	91
7.5.1.	Obligaciones de desempeño satisfechas con el tiempo .....	91
7.5.1.1.	Criterios para el reconocimiento de ingresos a lo largo del tiempo .....	92
7.5.1.2.	Medida del progreso de las obligaciones de desempeño satisfechas con el tiempo.	93
7.5.2.	Obligaciones de desempeño satisfechas en un punto en el tiempo .....	93
7.5.2.1.	Indicadores de punto en el tiempo .....	93
7.5.3.	Acuerdos de consignación.....	96
7.5.4.	Acuerdos de Facturación anticipada ( <i>bill-and-hold</i> ) .....	97
7.5.5.	Disposiciones de recompra .....	97
7.5.6.	Contabilización de los costos del contrato.....	97
7.5.6.1.	Costos para obtener un contrato.....	97
7.5.6.2.	Costos para cumplir un contrato .....	97
7.5.6.3.	Amortización y deterioro de los costos capitalizados.....	98
8.	<b>BIBLIOGRAFIA:</b> .....	99

## INDICE DE FIGURAS / ILUSTRACIONES

### Figuras:

Figura 1: Tablilla de Barro Contable.....	18
Figura 2: Quipu (sistema Precolombino) .....	19
Figura 3: Requisitos para que exista un contrato .....	23
Figura 4: Criterios de Reconocimiento de Ingresos a Través del Tiempo .....	25
Figura 5: Indicadores de Transferencia de Control .....	26
Figura 6: Comparación de Requerimientos Norma Actual V/S Nueva Norma .....	29
Figura 7: Esquema Árbol de decisión para Modificación de Contratos.....	72
Figura 8: Árbol de Decisión de Determinación de Materiales de Obligación de desempeño .....	76
Figura 9: Árbol de decisión Determinación Tipo de Garantía .....	81

## INDICE DE TABLAS

### Tablas:

Tabla 1: Resultado pregunta N° 1 de encuesta: ¿Conoce de la existencia de esta nueva norma de Reconocimiento de Ingresos NIIF15 y ASC606?.....	34
Tabla 2: Resultado pregunta N° 2 de encuesta: ¿Conoce sobre que se basa esta nueva norma de Reconocimiento de Ingresos?.....	34
Tabla 3: Resultado pregunta N° 3 de encuesta: ¿Conoce si la entidad tiene una estructura legal de sus contratos y emplea diferentes prácticas comerciales según sea el área geográfica y cliente?.....	35
Tabla 4: Resultado pregunta N° 4 de encuesta: ¿Conoce la duración de los contratos? .....	35
Tabla 5: Resultado pregunta N° 5 de encuesta: ¿Conoce si la entidad suscribe contratos a largo/plazo? .....	36
Tabla 6: Resultado entrevista N° 1.....	37
Tabla 7: Resultado entrevista N° 2.....	39
Tabla 8: Desarrollo Diagnostico Paso 1 .....	44
Tabla 9: Desarrollo Diagnóstico Paso 2 .....	48
Tabla 10: Desarrollo Diagnóstico Paso 3 .....	50
Tabla 11: Desarrollo Diagnóstico Paso 4.....	52
Tabla 12: Desarrollo Diagnóstico Paso 5 .....	53
Tabla 13: Desarrollo Diagnóstico Costos de Contrato .....	55
Tabla 14: Desarrollo Diagnóstico Revelaciones .....	56
Tabla 15: Formas de Consideraciones Variables .....	61
Tabla 16: Ejemplo Ilustrativo de Criterios Para Identificación del Contrato .....	70
Tabla 17: Ejemplo Análisis Determinación Materialidad Obligación de Desempeño.....	74
Tabla 18: Análisis Separación Obligación de Desempeño .....	77
Tabla 19: Análisis Obligación de Desempeño para Producto Especializado .....	79
Tabla 20: Ejemplo entregas bienes gratuitos.....	83
Tabla 21: Ejemplo contable de derechos de devolución .....	87



## 1. CAPITULO I: INTRODUCCION

Como parte del proyecto de convergencia entre las principales normas contables del mundo, *IFRS* y *US GAAP*, es que los organismos emisores de estas, el *IASB* y *FASB* respectivamente, lograron con éxito emitir la nueva norma de “Ingreso de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes” conjunta y totalmente alineada. Cabe tener presente que nuestro país adoptó como norma contable oficial las NIIF “Norma Internacional de Información Financiera” emitidas por el *IASB*, y ésta es obligatoria para las empresas reguladas desde el año 2009 y para las empresas no reguladas desde el año 2013.

En este contexto ambos organismos emisores logran emitir en junio del año 2010 un borrador de convergencia hacia la nueva norma referida al reconocimiento de ingresos, sobre el cual se hicieron más de 1.000 cartas con comentarios generando gran polémica. Acto seguido en noviembre de 2011 se emite un borrador modificado que generó 500 cartas con comentarios, para en Mayo 2014 después del análisis de los comentarios y amplias deliberaciones, el *IASB* logró emitir la NIIF 15 totalmente consensuada con el *FASB* estableciendo como entrada en vigencia el 1 de Enero de 2018.

Ya en este escenario y próximo el 1 de enero 2018, las compañías reguladas y no reguladas que emiten sus estados financieros bajo *IFRS* en Chile y en el mundo, se enfrentaron al problema de la primera adopción y aplicación de la nueva norma contable referida al reconocimiento de ingresos. En esta situación, las administraciones de las compañías debieron decidir bajo que opción adoptar la norma, en tal sentido el profesor Leonardo Torres de la Universidad de Chile expuso:

*“Método retrospectivo, con expedientes prácticos opcionales:*

- *Las entidades reconocen el efecto acumulado de aplicar la nueva norma al comienzo del período más antiguo presentado.*
- *Pueden elegir el uso de uno o más expedientes prácticos disponibles. Los expedientes prácticos ayudan a simplificar la forma en que los contratos son reexpresados o reducen el número de contratos a ser reexpresados.*
- *Para entidades que aplican NIIF, los expedientes incluyen una opción para aplicar la nueva norma sólo a aquellos contratos que no se consideran contratos terminados bajo la norma actual al comienzo del período más antiguo presentado.*

*Método de efecto acumulado, con expedientes prácticos opcionales:*

- *Las entidades reconocen el efecto acumulado de aplicar la nueva norma en la fecha de aplicación inicial, sin reexpresión de los períodos comparativos presentados. Es decir, los períodos comparativos son presentados de acuerdo con la norma actual.*
- *Una entidad puede escoger aplicar la nueva norma a todos sus contratos o solo a aquellos contratos que no se consideran contratos terminados en la fecha de aplicación inicial.*

– Las entidades pueden también elegir usar el expediente práctico disponible con respecto a las modificaciones de contrato para simplificar sus reexpresiones de contratos.

– Las entidades que eligen este método también se requiere que revelen el efecto cuantitativo y una explicación de los cambios significativos entre los resultados informados bajo la nueva norma y aquellos que habrían sido informados bajo la norma corriente en el período de adopción”, y esto conlleva a determinar el establecimiento de la política contable, definida por NIC 8 como “Políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros” (NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, IASB, diciembre 2003) ha aplicar, teniendo en consideración los impactos cuantitativos, cualitativos, como así también la evaluación del costo de implementación en cuanto a los cambios y adaptaciones de los sistemas computacionales de las empresas (ERP y sistemas de apoyo), las necesidades de capacitación, cambio y adaptación de la cultura organizacional de las empresas.

En resumen, una vez que las instituciones que dictan las normativas contables IFRS y USGAAP han consensado en el modelo, los principios, los criterios y los requisitos establecidos por la nueva norma referida a reconocimiento de ingresos, las compañías deben enfrentar el desafío de la primera adopción y aplicación de la norma, debiendo generar en algunos casos cambios en sistemas, procesos, políticas y procedimientos para cubrir las nuevas necesidades de cumplimiento de dicha norma. Dado lo anterior es que este trabajo pretende entregar los lineamientos necesarios para una adecuada adopción y una guía práctica de implementación de dicha política contable orientada a proponer vías de solución al problema que podrían enfrentar las empresas ante a este cambio normativo.

Sólo para complementar y cerrar esta introducción, es importante mencionar que desde la adopción de las IFRS en Chile en el año 2009, los grandes desafíos que han tenido que gestionar las empresas han pasado por la adecuación y alineamiento de sus procesos, procedimientos e incluso configuración de sistemas, para que los “datos” que se generan y mantienen en los procesos de la empresa sean los necesarios para cumplir con los aspectos de reconocimiento, medición y revelación de las diferentes normas vigentes.

## 1.1. DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA

Es recurrente que las organizaciones crean que la implementación y aplicación de normas contables es un problema exclusivamente del área de Contabilidad, por lo tanto, para evitar esta interpretación extrema es relevante que el área contable se apoye en la estructura del gobierno corporativo de su empresa para lograr el involucramiento transversal de la organización con el objeto de determinar las responsabilidades y obligaciones de todas las áreas afectadas, ya sea a nivel de gestores, generadores o usuarios de la data e información financiera en cuestión. Por otro lado, las estructuras organizacionales finalmente, están compuestas por personas, las cuales son las generadoras del comportamiento y la cultura organizacional de las empresas; Robbins y Judge (2009) define el comportamiento organizacional como: *es un campo de estudio que investiga el efecto que los individuos, grupos y estructura tienen sobre el comportamiento dentro de las organizaciones, con el propósito de aplicar dicho conocimiento para mejorar la efectividad de las organizaciones. Esto parece un trabalenguas, así que lo descifraremos. El comportamiento organizacional es un campo de estudio, lo que significa que es un área distinta de experiencia con un cuerpo común de conocimiento. ¿Qué estudia? Estudia tres determinantes del comportamiento en las organizaciones: individuos, grupos y estructura. Además, el CO aplica el conocimiento que se obtiene sobre los individuos, grupos y el efecto de la estructura sobre el comportamiento, para hacer que las organizaciones trabajen con más eficacia, de toda entidad, que en definitiva permitirán el establecimiento de políticas y procedimientos adecuados que aseguren el buen y correcto funcionamiento de sus procesos de negocio y administrativos, para lo cual es totalmente necesario contar con el involucramiento transversal de toda la organización y el alineamiento con las herramientas de control interno tales como, SOX (Sarbanes Oxley), código de conducta, código de ética empresarial y otros.*

En consideración a lo anterior, establecer una guía de implementación y aplicación de esta norma u otros similares, ayudará y facilitará, a la organización en su conjunto como a cada uno de los colaboradores involucrados en el proceso de estructuración de un contrato con clientes, a poder determinar correctamente las actividades que tienen impacto en el reconocimiento de los ingresos y su revelación en los Estados Financieros con la adecuada alineación a la política contable, en relación a NIIF 15 y ASC 606, con el fin de dar cumplimiento al objetivo y modelo de la norma, los cuales son:

El párrafo 1 de la NIIF 15<sup>1</sup>, señala que; *“El objetivo de esta Norma es establecer los principios que aplicará una entidad para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de*

---

<sup>1</sup> Párrafo 1 de la NIIF 15, establece lo prescriptiva y objetiva que es la nueva norma a diferencia de la antigua que dejaba mayor espacio al juicio.

*efectivo que surgen de un contrato con un cliente.* Y en el párrafo 2<sup>2</sup>, señala que; “Para cumplir el objetivo del párrafo 1, el principio básico de esta Norma es que una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias para representar la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes por un importe que refleje la contraprestación a que la entidad espera tener derecho, a cambio de dichos bienes o servicios.

*El párrafo IN7 de la Introducción<sup>3</sup> que acompaña la emisión de la NIIF 15 en mayo de 2014 resumía los cinco pasos que aplicará una entidad para reconocer ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con el principio básico de la Norma. Los pasos son:*

***Paso 1: Identificación del contrato con el cliente.***

***Paso 2: Identificación de las obligaciones de desempeño en el contrato.***

***Paso 3: Determinación del precio de la transacción.***

***Paso 4: Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño del contrato.***

***Paso 5: Reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) LA ENTIDAD satisface una obligación de desempeño.”*** (NIIF 15 Reconocimiento de Ingresos, IASB, 2014 & ASC 606 Revenue Recognition, FASB, 2014).

Uno de los temas más relevantes que deben ser abordados es el involucramiento de todas las áreas de las compañías, con un fuerte apoyo de una estructura de Gobierno Corporativo, dado que la implementación de esta norma implica cambios en procesos de negocios y administrativos que generan modificaciones en procesos, tales como la generación de contratos con clientes, determinación de los precios de los bienes y servicios y muy importante la determinación del momento en que se trasfiere el control de dicho bienes y servicios. Por lo tanto, es de vital importancia definir claramente las políticas y procedimientos para que los ingresos sean reconocidos en forma oportuna y correctamente valorizados.

---

<sup>2</sup> Párrafo 2 de la NIIF 15, establece el punto en el cual se produce la transferencia de control.

<sup>3</sup> Párrafo IN7 de la Introducción sobre NIIF 15, establece los pasos que la organización debe cumplir transversalmente para llegar al reconocimiento de sus ingresos ordinarios.

## **1.2. ENFOQUE DEL PROBLEMA**

Basado en que la norma proporciona el marco teórico y normativo, deja el problema, a las empresas y sus administraciones, de la correcta implementación y aplicación. En este contexto es que este estudio aborda el problema de la inexistencia de guías prácticas para llevar a cabo dichos procesos de implementación y aplicación de normas contables, y en particular este trabajo se enfoca en empresas proveedoras de la industria minera y de la construcción, con sus segmentos de negocios de venta de maquinarias y equipos, repuestos y servicios de mantenimiento de corto y largo plazo, que por los requisitos y exigencias de estos sectores industriales la configuración de los procesos de negocios son muy similares, sin embargo este trabajo ha tomado como base de estudio a un grupo empresarial multinacional compuesto por nueve entidades que para este proceso de investigación permanecerá anónimo. El enfoque hacia la industria de la minería y la construcción se debe a estas son parte de las actividades principales del país, representando en conjunto cerca del 15% del producto interno bruto (PIB) de Chile y por ser una fuente importante de empleo.

### **1.2.1. DESCRIPCION DE LA INDUSTRIA MINERA**

Esta industria es una de las más importantes de Chile que ha experimentado un muy rápido crecimiento en las últimas dos décadas debido al incremento de la demanda de cobre de grandes potencias como China. Es así como actualmente representa aproximadamente el 9% del PBI (Producto interno Bruto) y 45% del total de las exportaciones. Este sector industrial ha sido y es foco de inversión para grandes empresas multinacionales atraídos por varios factores económicos, entre ellos la solvencia y estabilidad política del país, franquicias tributarias como el DL 600 - o Estatuto a la Inversión extranjera, la Ley Minera de 1980 (al instituir el concepto de concesión plena) y otras de índole tributario.

En este contexto, tanto las empresas mineras chilenas como las extranjeras (multinacionales) han desarrollado su negocio de extracción de minerales, principalmente cobre, con foco en lograr una alta eficiencia y eficacia en sus procesos de extracción, buscando implementar tecnologías de última generación que les permitan producir al más bajo costo posible, altos estándares de seguridad, cumplimiento de las normas medioambientales, respeto por la flora, fauna y las comunidades. Para ello requieren de la participación de diversos socios estratégicos, como por ejemplo proveedores de maquinarias y equipamiento minero, proveedores de mano de obra especializada que provean servicios de mantenimiento a largo plazo y todos los repuestos que requieran, en un proceso que sea amigable con el entorno donde se desarrollan los proyectos mineros

Los grandes productores de maquinarias y equipamiento minero, en Chile, son multinacionales extranjeras con una tendencia creciente a estar presente en Chile, ya sea directamente o mediante inversiones en filiales propias o a través distribuidores en Chile, con el objetivo de establecer relaciones

de largo plazo con los clientes mineros mediante desarrollos tecnológicos conjuntos, como por ejemplo y desde el año 2009 en que CODELCO comenzó a aplicar en su división Gaby la operación autónoma de los camiones de carguío, controlada y monitoreada mediante tecnología satelital.

También, es importante destacar que, por ser Chile el mayor productor de cobre del mundo, por la experiencia en la industria y las capacidades profesionales de quienes trabajan en el rubro, Chile es elegido para probar e implementar los modelos de maquinarias y equipos de última generación con nuevas tecnologías.

### **1.2.2. DESCRIPCION DE LA INDUSTRIA DE LA CONSTRUCCION**

La industria de la construcción es una de las actividades más importantes de la economía de Chile representando aproximadamente el 6,5% del PIB (Producto Interno Bruto) empleando aproximadamente al 8% de la fuerza laboral, en obras públicas y privadas. Del total de la inversión realizada por esta industria, el 35%, aproximadamente, corresponde a maquinarias y equipos, por otro lado, el sector produce efectos indirectos en otros sectores que proveen insumos asociados a la industria.

A diferencia de la industria de la minería, la construcción es un mercado donde participan muchos y diversos actores (proveedores), los cuales deben mantener estrategias de ventas eficaces apalancadas en la relación precio-calidad de las maquinarias y equipos para el sector.

Al igual que en la industria de la minería, las soluciones y avances tecnológicos son de vital importancia para mantener y ganar mercado, por ejemplo, las maquinarias híbridas (uso alternativo a combustión y eléctrico) existentes de algunas marcas, con el objetivo de hacer los trabajos a menor costo de operación y aportar a disminuir la contaminación ambiental.

### **1.3. OBJETIVO GENERAL**

Proponer una guía práctica para estudiantes, docentes y para los usuarios transversales en las empresas del grupo empresarial multinacional en estudio, compuesto por nueve entidades que para este efecto se mantiene anónima, estudiantes y docentes respecto de la implementación de NIIF 15 y ASC 606, desde la perspectiva de los efectos en la gestión operativo-comercial, contable-financiero y administrativo para los segmentos de negocio de equipamiento y servicios de mantenimiento para la industria minera y construcción.

Por lo cual es importante resolver el problema de la determinación de la política y procedimiento contable a aplicar a los negocios. En este caso dicho análisis será en el sector de la distribución de productos y servicios de mantenimiento a proveer a la industria minera y de la construcción que representan sectores muy relevantes con fuertes inversiones para el desarrollo de la economía del país.

## 1.4. OBJETIVOS ESPECIFICOS

Para el logro del objetivo general antes señalado, esta actividad formativa determina los siguientes objetivos específicos.

- 1.4.1. Describir los aspectos relevantes del modelo de 5 pasos de la NIIF 15 y la ASC 606, y analizar las mismas para su proceso de diseño e implementación en las empresas.
- 1.4.2. Detectar las áreas organizacionales dentro de la empresa diferentes de la función de contabilidad que tienen incidencia en el proceso de implementación de la NIIF 15.
- 1.4.3. Proponer una guía práctica para cada uno de los 5 pasos requeridos por la NIIF 15

Con el planteamiento de estos objetivos específicos, las compañías del grupo empresarial multinacional en estudio deben lograr la implementación de la norma y el procedimiento contable integrando desde el punto de vista operativo-comercial, contable-financiero y administrativo la aplicación de NIIF 15 - ASC 606 de forma transversal en la organización, junto con la evaluación de los efectos en los procesos con total cumplimiento de la norma. Cabe destacar que esta guía podría ser de aplicación en otro tipo de empresas, por ejemplo, a empresas del *retail*, ya que permitirá cumplir con la objetividad establecida a través de los 5 pasos.

## 1.5. JUSTIFICACION

En general las normas contables proporcionan o entregan el marco teórico normativo que rige a las empresas en su cumplimiento, dejando a los usuarios el desafío y el problema de lograr la correcta implementación y aplicación, por lo tanto queda en evidencia la necesidad de contar con herramientas y recursos eficientes para lograr una adecuada implementación y aplicación, en este escenario la importancia de proponer una guía útil de implementación y aplicación detallada y procedimental se hace fundamental para lograr un proyecto exitoso que guíe a la organización por los requisitos establecidos en la norma, teniendo presente el impacto que produce en una entidad un cambio de norma contable sobre sus resultados actuales y en sus resultados futuros respecto de las proyecciones de ingresos provenientes de sus operaciones comerciales, y desde ellas los otros efectos procedimentales.

En este sentido el hacerlo bien significará, primero que todo, dar cumplimiento íntegro a la normativa que permitirá obtener Estados Financiero bajo *IFRS* y *US GAAP* confiables y comprensibles, en particular respecto de las revelaciones de los ingresos ordinarios de las entidades, con ello todos los grupos de interés podrán tener muy claro cuál, cuando y como es la generación y reconocimiento de ingresos de las entidades y por consecuencia la principal fuente de flujos de efectivo.

## **1.6. RESUMEN METODOLOGIA APLICADA**

Para el desarrollo de esta investigación se utilizará como metodología el análisis descriptivo, según Tamayo y Tamayo (2006) *“el tipo de investigación descriptiva, comprende la descripción, registro, análisis e interpretación de la naturaleza actual y la composición o procesos de los fenómenos; el enfoque se hace sobre conclusiones dominantes o sobre cómo una persona, grupo, cosa funciona en el presente; la investigación descriptiva trabaja sobre realidades de hecho, caracterizándose fundamentalmente por presentarnos una interpretación correcta”*, y documental para conocer, identificar, evaluar, sensibilizar y analizar los efectos contables, comerciales-operativos, legales y de gestión con el fin de lograr una guía de implementación y aplicación de la NIIF 15 y ASC 606 que apoye y cubra transversalmente en el análisis y determinación de contratos con clientes.

## **1.7. ALCANCE Y LIMITACIONES**

El alcance en la organización de las empresas objeto de la investigación, aborda las áreas comerciales, legales, operativas, financieras-contables y de gestión que interactúan en el proceso de generación de contratos con clientes y en su posterior ejecución, y en este caso corresponde a un grupo empresarial multinacional, compuesto por nueve entidades, proveedor de productos y servicios a la industria minera y de la construcción.

La investigación se hará sobre un grupo empresarial multinacional participante de los segmentos de venta de maquinaria pesada, repuestos y servicios de mantenimiento de corto y largo plazo para la industria minera y de la construcción. Pese a que la investigación está centrada solo en un grupo empresarial, la guía a proponer puede tener aplicación en cualquier empresa comercializadora de productos y servicios tangibles que deriven en la determinación de un contrato con cliente.



## 2. CAPITULO II: MARCO TEORICO

Observando los comienzos y posterior evolución de la contabilidad, diversas investigaciones confirman que ya en la época prehistórica existía la contabilidad. Hallazgos arqueológicos demuestran métodos de conteo para, por ejemplo, la cuenta de la cacería, las familias, la cantidad de miembros por aldeas, etc. De esta forma podemos observar que la necesidad de información cuantitativa ya estaba presente desde esos tiempos.

Es en la época del imperio romano que la contabilidad comienza a tener mayor formalidad fijando el principio fundamental de la partida doble (*Luca Paccioli*) que hasta nuestros días es la base de la contabilidad. Pero no sólo en el continente europeo se observa la presencia de la contabilidad, sino también en las culturas precolombinas se evidencian técnicas de sistemas de contabilidad, principalmente en la cultura Incaica.

Ya hacia nuestros días la contabilidad ha evolucionado considerablemente, diversos investigadores y autores han estudiado y definido la contabilidad, dándole principalmente la calificación de ciencia en la rama de la economía (matemática), siendo incorporada también a la rama de la ciencia ambiental y social.

Como consecuencia de la globalización y las necesidades de información comparable, las principales instituciones reguladoras de la actividad contable comenzaron, desde la década de los 60, iniciativas de convergencias de las distintas economías (europeas, anglosajonas, asiáticas, etc), en cuanto a la normativa contable aplicable, para una mejor comprensión de los usuarios.

El *IASB* y el *FASB*, en estos tiempos esperan lograr en el futuro, mediante procesos de armonización contable, tener una contabilidad socioeconómica combinada con aspectos no contables que no solo muestren en los Estados Financieros información cuantitativa y cualitativa, sino también considerando otros aspectos como el social y ambiental.

Según García (2011) “*en un principio las normas contables iniciales generaban conflictos debido a libre opción de aplicar una u otra alternativa para registrar determinadas cuentas*”, esto dejaba de manifiesto el problema de la comparabilidad de la información financiero contable entre distintas empresas, distintas industrias y entre distintos países, por lo cual el *IASB* desarrolla proyecto para reducir esta problemática incluyendo la modificación de la NIC 18 que y conjuntamente con el *FASB* desarrolla proyecto de cambio de la *ASC 605* por *NIIF 15* Y *ASC 606* respectivamente, ambas denominadas norma de “Reconocimiento de Ingresos”.

Bajo este contexto, el desarrollo de este trabajo incluye un recorrido ilustrativo por el pasado, presente y futuro de la contabilidad.

## 2.1. EL PASADO DE LA CONTABILIDAD

Ya en la antigüedad se evidencia el origen de la contabilidad cuando el hombre requería llevar registro y control de sus actividades, como lo son el control de sus propiedades, el control de su cacería, control demográfico, etc. Es así como podemos observar que investigaciones arqueológicas han descubierto elementos que demuestran el origen de métodos de contabilidad, como lo es una tablilla de barro que hoy en día se encuentra en el Museo Semítico de Harvard, sobre la que los investigadores creen que el hombre hacía sus registros contables de ingresos y egresos mediante símbolos. Esto data de la época de la Mesopotamia.



Figura 1: Tablilla de Barro Contable

Fuente: Wikipedia.

Así también investigadores dan evidencia que el pueblo Incaico desarrolló, también, su método denominado Quipu sobre el cual se ha deducido era una forma de contabilidad cuyo conocimiento se transmitía de generación en generación, el que consistía en cuerdas de diversos colores que se anudaban, donde los colores representaban sectores y los nudos cantidades. Este método fue eliminado y destruido por los colonizadores españoles en la época de la conquista.



Figura 2: Quipu (sistema Precolombino)

Fuente: Monografias.com

Hacia el año 1494, en la época del imperio romano, el Franciscano *Luca Paccioli* establece el principio básico de la contabilidad, “la partida doble”, la cual sigue siendo su base hasta la actualidad. Esto lo publicó en su libro "La suma de la aritmética, geometría, proporción y proporcionalidad". Cabe consignar que la contabilidad tiene sus fundamentos en las matemáticas y que el imperio romano lo materializó mediante dos libros, los que denominó “El Adversaria” que constaba de dos hojas (una llamada “Accepta o *Acceptium*” destinado a registrar los ingresos y la otra llamada “Expensa o *Expensum*” destinado a registrar los gastos) y que no era otra cosa que un registro de control de caja, en una hoja anotaban ingresos y en la otra los egresos y “El Codex” que registraba y controlaba información relacionada con las personas, tipo de operación y monto, también estaba compuesto por dos hojas, en una se registraban los ingresos y en la otra los egresos relacionados con los acreedores.

Llegado el siglo XV ocurren dos grandes acontecimientos, la generalización de los números arábigos y la imprenta que harían entrar a la contabilidad, al igual que a las otras ciencias, en una etapa de divulgación. En este siglo se implementan los libros contables Diario, Mayor y Balance junto con la implementación del plan de cuentas, con la necesidad de mostrar la situación patrimonial y de rendimiento utilizando el conocimiento matemático de la aritmética, el álgebra y la geometría.

Entre el siglo XV y el siglo XVIII con la revolución Newtoniana en conjunto con las crecientes nuevas necesidades de organización y control de las actividades mercantiles, la aparición de la gran maquinaria y la revolución tecnológica se comienza a mirar las técnicas contables desde una modelización

matemática, estableciéndola más como ciencia, es decir alejando las técnicas contables del oficio denominado “el saber del hacer”.

## 2.2. EPOCA CONTEMPORANEA DE LA CONTABILIDAD

A partir del siglo XIX nace la necesidad de enseñar sobre la contabilidad, dando paso a la creación de escuelas incorporando disciplinas tales como: la personalista, del valor, la jurídica y la positivista, tendientes a solucionar problemas relacionados con precios y la unidad de medida de valor, apareciendo conceptos referidos a depreciaciones, amortizaciones, reservas, fondos, etc.

El positivismo en contabilidad corresponde a la observación y registro de los hechos económicos de forma objetiva. Una de las características más importantes del positivismo dice relación con que no admite juicios de valor. Por lo cual es necesario tomar en cuenta el enfoque normativista de la contabilidad, el cual considera el aspecto social dando lugar a la emisión de juicios de valor los que permiten determinar lo que podría ser o no y no solo un proceso mecánico de registro de cifras para ser interpretadas. Según Kelly Newton<sup>4</sup>, *difícilmente podrá construirse una teoría normativa, sin el conocimiento positivo del ámbito en que aquella se desenvuelve*. (Tua, 1983, p. 890)

Durante los inicios del siglo XX en Estados Unidos se generó una catástrofe financiera que se le conoce como la Gran Depresión, que llevó a muchas empresas a la quiebra. Fue entonces cuando la contabilidad retomó una gran importancia, a fin de garantizar transparencia en la administración de los negocios y las operaciones financieras.

Es importante destacar que luego de la segunda guerra mundial, cada país tenía sus propias normas y principios contables, lo que obviamente dificultaba enormemente la comparabilidad de la información financiera, en particular Estados Unidos, que, además, tenía la fuerte influencia de la SEC (*Securities and Exchange Commission*). De esta manera comenzaron a surgir, de las necesidades de control y valuación, diversas iniciativas de normas que comenzaron a proponer reglas relacionadas, por ejemplo, con la depreciación.

De esta forma, ya hacia la década del 50', 60' y 70', las grandes economías (norteamericana y europea, incluido Japón), se ven enfrentadas a procesos de expansión acelerado de las grandes compañías, las cuales fueron llamadas “compañías multinacionales”, haciéndose más creciente y necesario contar con información financiera que permitiera controlar efectivamente los negocios y las inversiones. Es así como en junio del año 1973 nace el IASC (*International Accounting Standards Committee*), como una importante iniciativa de Henry Benson, cuyo principal objetivo era emitir normas de contabilidad básicas

---

<sup>4</sup> Según Kelly Newton (Jaramillo María Orfanery. (2006, mayo 2). *Enfoque positivista de la contabilidad*. Recuperado de <https://www.gestiopolis.com/enfoque-positivista-de-la-contabilidad/>

denominadas NIC. Así mismo y casi en la misma fecha nace en los Estados Unidos el FASB (*Financial Accounting Standards Board*). Posteriormente entre el año 2000 y 2001 el ISAC da paso al IASB (*International Accounting Standards Board*), iniciando en conjunto con la globalización un proceso de divulgación de las Normas Internacionales de Contabilidad con el objetivo de lograr la integración de la mayoría de los países del mundo, dentro ello se espera que Estados Unidos también converja, lamentablemente aún no se ha logrado su incorporación, sin embargo, ya hay indicios de integración en diverso temas, como por ejemplo la actual NIIF 15 y la *US GAAP ASC 606* relacionadas al tratamiento de “reconocimiento de ingresos”, ambas iniciativas son iguales. Así mismo también la incorporación de la tecnología es cada vez más fuerte y necesaria, claro ejemplo de ello es la implementación del llamado XBRL con el objeto de automatizar y estandarizar la presentación de la información financiera de las compañías para la diversidad de usuarios en el entorno comercial, mercado de capitales, social-ambiental, gubernamental e inversionistas. Cabe destacar que en el contexto actual la necesidad de información no solo se restringe a lo meramente cuantitativo, sino también a necesidades de información de tipo cualitativo que persigue ser útil para todo el entorno económico financiero y social, es decir que permita tomar decisiones de inversión con un alto grado de información y confianza (financiera – económica – legal – ambiental – social).

### **2.3. FUTURO DE LA CONTABILIDAD**

Es evidente pensar que la contabilidad del futuro debe considerar que todos sus componentes o enfoques deben ser replanteados hacia nuevos enfoques teóricos, involucrando la investigación científica, contemplando mayor desarrollo tecnológico, que permitan mejor comprensión de la información financiera en un escenario cada vez más globalizado del comercio y la industria. Es así como se hace necesario pensar en la contabilidad del mañana con tecnología que permita hacer gestión de la contabilidad y a su vez gestionar con la contabilidad sobre la base de sistemas que permitan el análisis en todas sus dimensiones de la información financiera, económica, ambiental y social y con una participación activa del contador en el equipo de gestión que toma las decisiones, es más proponiendo que el profesional contable debe tener participación activa en el gobierno corporativo de las empresas.

Desde la visión del autor de esta tesis se estima que el futuro debe contemplar:

- Incrementar al máximo la automatización e integración de procesos e información. En este escenario el desafío será el cómo incorporar en la automatización e integración a la información cualitativa que finalmente es necesaria leer y analizar en conjunto con toda la información cuantitativa.

- Establecer protocolos de priorización en la presentación de la información, definiendo niveles de información estratégica, táctica y operacional para las partes interesadas, usuarios de la información financiera.
- Incorporación y fortalecimiento de herramientas de gestión (*Business Intelligence*) y el enlace con análisis de gestión de las empresas.
- Capacitación y entrenamiento continuo de los profesionales del área contable con foco y estrategia en la gestión de la contabilidad con un rol de asesoramiento integral, como también a los usuarios de la información financiera.

En consideración a toda la historia y el sin número de hechos pasados en cuanto a la evolución y desarrollo de la contabilidad en sus aspectos técnicos y científicos, podemos afirmar que la contabilidad ha logrado mantener un ordenamiento de la información financiera, básicamente cuantitativa, con un alto grado de eficiencia, sobre todo durante las últimas dos décadas en que el *IASB* y el *FASB* han estado logrando acercamientos para converger, armonizar y homogenizar las normas contables. Por supuesto que, en su evolución, los avances tecnológicos han sido y seguirán siendo imprescindibles para lograr el manejo, ordenamiento y visualización de grandes volúmenes de información y transacciones.

Hacia el futuro y pensando en una economía cada vez más globalizada y regulada, deberíamos esperar importantes cambios de y en la contabilidad en que la presentación de la información financiera, económica, ambiental y social sea totalmente transparente y amplia para todos los usuarios y sus intereses.

En cuanto al futuro del profesional contable, es necesario que este fortalezca su posición, tanto científica como de integración con el negocio de la empresa, tendiente a ser participe activo en los procesos, configuración y toma de decisiones en las empresas en las que participa, siendo parte importante e integrante de la gestión del negocio, es decir desarrollar el concepto de “Gestión de la Contabilidad” convirtiéndose en asesores integrales para la organización. Ahora bien, la gestión de la contabilidad en la actualidad no puede estar ajena a la dirección y tendencias que los organismos reguladores de ésta le van dando en el tiempo, y por eso es importante no sólo comprender el entorno de estos organismos, tales como el *IASB* y *FASB*, sino que también como los procesos de integración y globalización de los negocios los afectan en su rol de emisor normativo.

#### **2.4. PROYECTO CONJUNTO ENTRE *IASB* Y *FASB***

Las NIIF que rigen en Chile se han ido generando por el *IASB* y a su vez, este organismo ha ido trabajando con el *FASB* que emite los estándares *US GAAP*. Uno de los temas que han abordado es la norma de reconocimiento de ingresos. En ese contexto, este proyecto conjunto determinó la nueva norma que

proporciona un marco que reemplaza el actual en materia de reconocimiento de ingresos en *IFRS* y *US GAAP*, aplicando mayor objetividad y prescripción con el establecimiento de nuevos requisitos de divulgación cualitativos y cuantitativos que tienen como objetivo permitir que los usuarios de los estados financieros comprendan la naturaleza, la cantidad, el momento y la incertidumbre de los ingresos y los flujos de efectivo que surgen de los contratos con los clientes. Las entidades aplicarán un modelo de cinco pasos para determinar cuándo reconocer los ingresos y a qué monto. El modelo determina que los ingresos ordinarios se reconocen cuando una entidad transfiere el control de los bienes o servicios a un cliente por una contraprestación económica a la que la entidad espera tener derecho.

En este marco es necesario considerar algunas definiciones y alcances importantes para el entendimiento de los requerimientos establecidos por NIIF 15 y *ASC 606*.

**Definiciones:**

Principio Fundamental: Reconocimiento de ingresos para representar la transferencia de bienes o servicios prometidos a clientes por un monto que refleja la contraprestación a la que LA ENTIDAD espera tener derecho a cambio de esos bienes o servicios objeto de un contrato con clientes.

Contrato: Un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. Los contratos deben ser por escrito y estar firmados por todas las partes del contrato. La norma también considera la posibilidad de existencia de acuerdos verbales, sin embargo, las grandes compañías no los admiten. Se debe considerar la existencia de combinación y modificación de contratos.

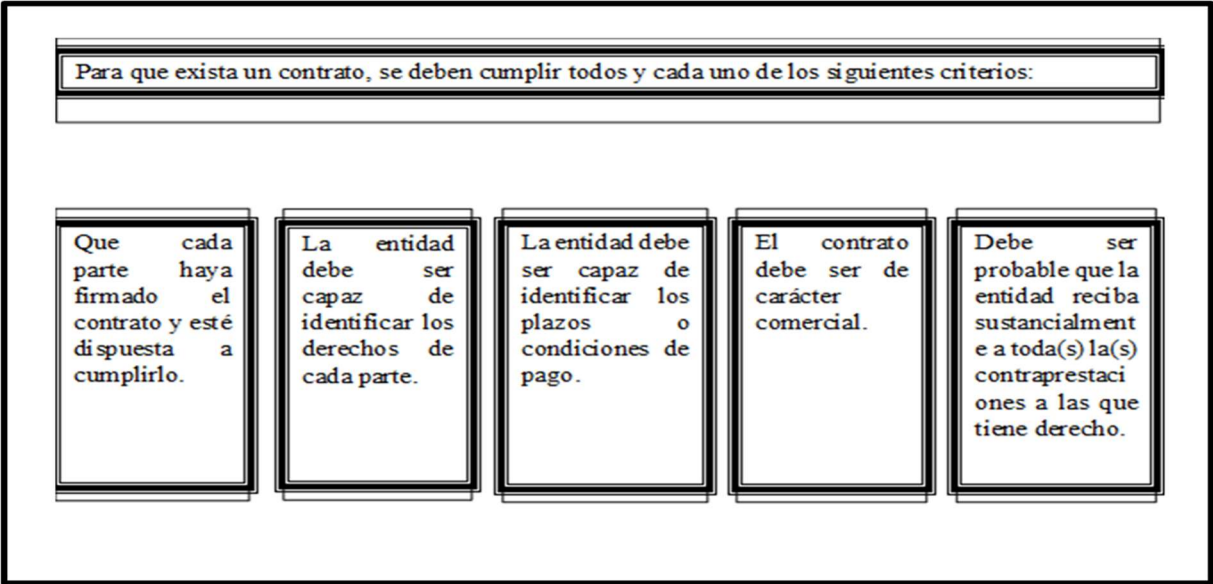


Figura 3: Requisitos para que exista un contrato

Fuente: Propia.

- ▶ Los contratos o acuerdos deben constar por escrito y deben ser firmados por todas las partes.
- ▶ Los acuerdos de palabra no se consideran contratos obligatorios.

Ciente: Una parte que ha contratado la obtención de bienes o servicios desde el vendedor en el transcurso normal del negocio a cambio de una contraprestación.

Obligación de Desempeño: Una obligación de desempeño es una promesa hecha a un cliente de transferir un bien o un servicio identificable al inicio del contrato de manera escrita y también de manera implícita.

El Precio o Contraprestación: El precio de la transacción es el monto de la contraprestación a la que LA ENTIDAD espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios prometidos a un cliente sobre una base fija o variable.

Los siguientes factores también pueden afectar el precio de la transacción:

- ▶ Un componente financiero significativo.
- ▶ Una contraprestación pagadera al cliente.
- ▶ Una contraprestación no monetaria (por ejemplo: intercambio de productos, servicios prometidos).

Contraprestación Variable: Es la contraprestación que depende de la ocurrencia o no de un evento futuro.

- ▶ Devoluciones.
- ▶ Descuentos.
- ▶ Tasas de uso variable para contratos de mantención a largo plazo.
- ▶ Daños y castigos liquidados (Multas).

Contraprestación No Monetaria: Es la contraprestación que depende de las negociaciones comerciales.

- ▶ Los contratos pueden incluir una contraprestación que no consista en dinero (por ejemplo, Activos de intercambio por la compra de otros productos).
- ▶ La contraprestación no monetaria se calcula al inicio del contrato a valor razonable y se incluye en el precio de la transacción.

Asignación del Precio o Contraprestación: El precio de transacción es asignado a cada obligación de desempeño en base al precio de venta independiente relativo que pueda ser identificado en el valor y contrato, es decir la venta de un bien o servicio prometido separadamente a un cliente.

Reconocimiento de Ingresos: Los ingresos son reconocidos luego que la satisfacción de una obligación de desempeño es concretada por medio de transferir el **control** de un bien o servicio prometido a un cliente La transferencia de control al cliente representa la transferencia de los riesgos y recompensas



provenientes de la propiedad con respecto al bien o servicio y la habilidad del cliente para recibir el beneficio del bien o servicio. Los ingresos por la obligación de desempeño son reconocidos **a través del tiempo** si se cumple uno de tres criterios (ver cuadro siguiente); de lo contrario, los ingresos son reconocidos en un determinado **momento**.

A través del Tiempo: Los ingresos se reconocen durante el período que dura la prestación.

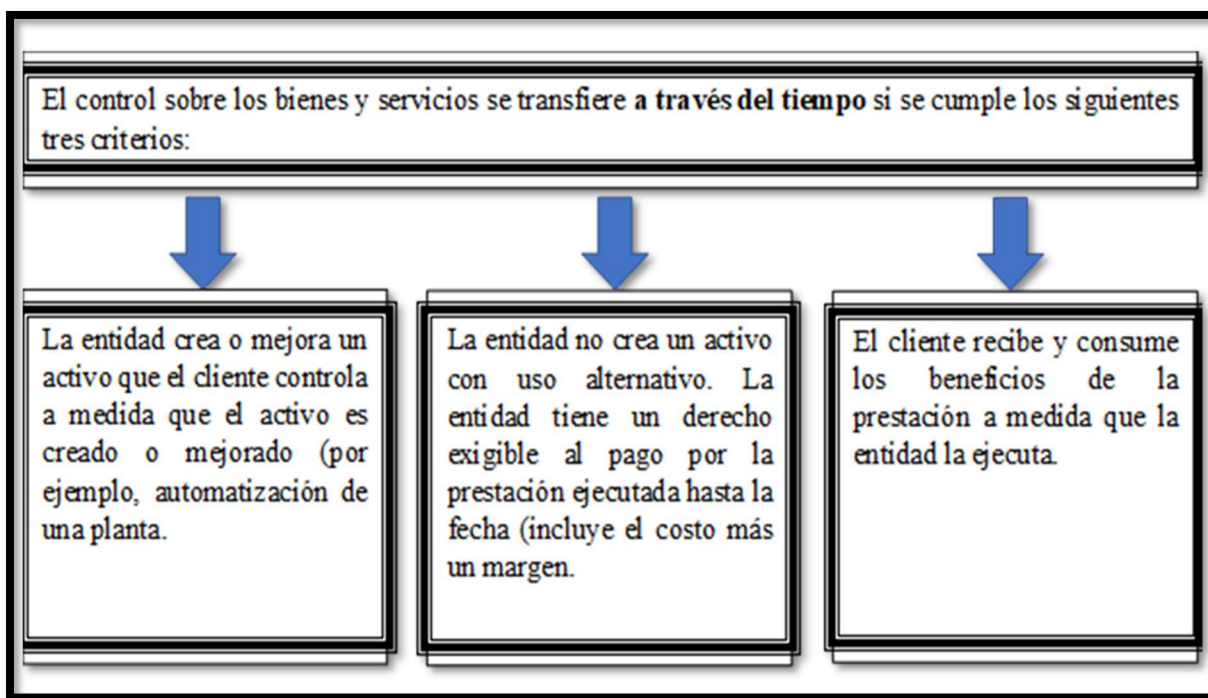


Figura 4: Criterios de Reconocimiento de Ingresos a Través del Tiempo

Fuente: Propia.

En un Punto del Tiempo: Los ingresos se reconocen de conformidad con los *Incoterms* (condiciones de ventas) del contrato (título y riesgo de pérdida). Transferencia de control: Indicadores de que el control ha sido transferido.

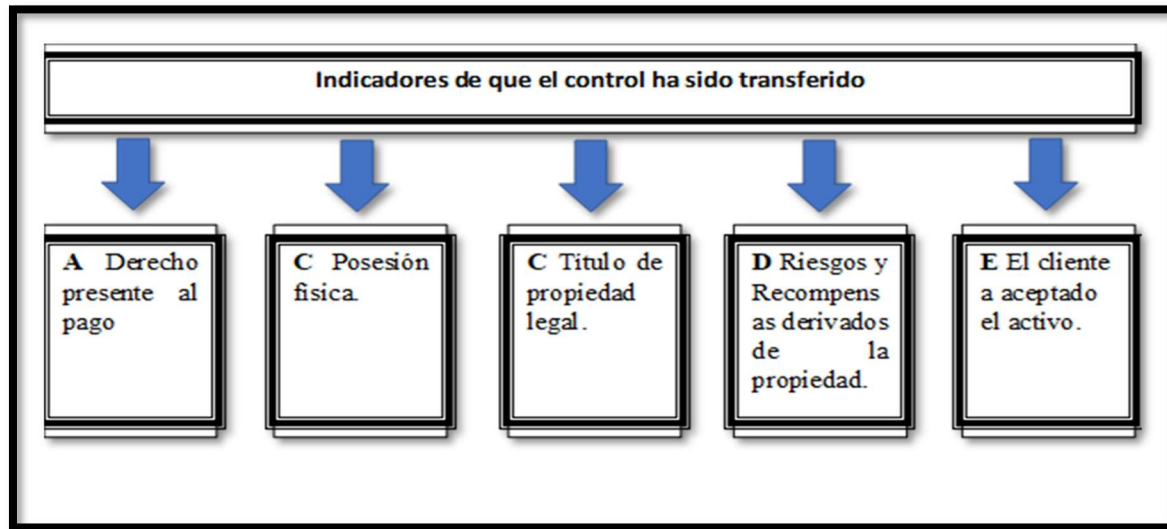


Figura 5: Indicadores de Transferencia de Control

Fuente: Propia.

- A. **Derecho presente a pago**: LA ENTIDAD tiene un derecho presente al pago después de que envía los productos al cliente.
- B. **Posesión física**: La posesión física generalmente le entrega al cliente la habilidad de dirigir el uso del activo y, por lo tanto, puede demostrar la obtención de los beneficios.
- C. **Título de propiedad legal**: La transferencia de propiedad generalmente corresponde a la oportunidad de la transferencia de riesgo de acuerdo con los *Incoterms* (condiciones de venta).
- D. **Riesgos y recompensas de la propiedad**: Los *Incoterms* (condiciones de venta) son un buen elemento para determinar cuando el riesgo de las pérdidas y recompensas de la propiedad se transfieren al cliente en instancias cuando el contrato no incluye disposiciones expresas respecto de la transferencia de riesgo.
- E. **Aceptación del activo**: LA ENTIDAD puede objetivamente evaluar el criterio de aceptación de cliente, por ejemplo, evidencia de la recepción conforme mediante firma sobre la guía de despacho o protocolos de entrega establecidos.

Todos estos conceptos son relevantes de tener en cuenta para comprender el alcance de la (s) norma (s) y saber lo que no se incluye en la norma, tales como lo indica<sup>5</sup>:

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

*(a) contratos de arrendamiento dentro del alcance de la NIIF 16 Arrendamientos;*

*(b) contratos dentro del alcance de la NIIF 17 Contratos de Seguros. Sin embargo, una entidad puede optar por aplicar esta Norma a contratos de seguro que tienen como su propósito principal la prestación de servicios por una comisión fija de acuerdo con el párrafo 8 de la NIIF 17;*

*(c) instrumentos financieros y otros derechos u obligaciones contractuales dentro del alcance de la NIIF 9 Instrumentos Financieros, NIIF 10 Estados Financieros Consolidados, NIIF 11 Acuerdos Conjuntos, NIC 27 Estados Financieros Separados y NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos; y*

*(d) intercambios no monetarios entre entidades en la misma línea de negocios hechos para facilitar ventas a clientes o clientes potenciales. Por ejemplo, esta Norma no se aplicaría a un contrato entre dos compañías de petróleo que acuerden un intercambio de petróleo para satisfacer la demanda de sus clientes en diferentes localizaciones especificadas sobre una base de oportunidad.*

### **Ámbito de acción:**

Particularmente, en relación, a la norma de Reconocimiento de Ingresos, el involucramiento organizacional y de forma transversal es totalmente necesario y principalmente el de las áreas comerciales, quienes deben conocer del proceso en aplicación de esta norma, con la finalidad de que cada cierre de negocio (contrato) cumpla con sus requisitos, condiciones y formalidades. Así mismo, entender los pasos a seguir en cualquier negociación que pudiese implicar una modificación de algún contrato en ejecución o de negociación de más de un contrato (combinación de contratos) en el mismo momento o con poco tiempo de diferencia, esto permitirá definir si se está en presencia de un nuevo contrato o del mismo que ya estaba vigente con adecuaciones.

También es necesario considerar otras consecuencias relacionadas con la implementación de la norma de Reconocimiento de Ingresos y los cambios en los estados financieros y como estos se afectarán o afectarán al entorno, por lo tanto, no se puede dejar de tomar en cuenta lo siguiente:

- Entrenamiento y capacitación para los empleados que intervengan directamente en los procesos de negocios, tales como, personal comercial responsable de los contratos con clientes, contadores, área legal, auditores internos y personal de control de gestión.

---

<sup>5</sup> Párrafos 7(a), (c) y (d), NIIF 17 para contratos dentro del alcance de la NIIF 15; párrafos FC95 a FC97, Fundamentos de las Conclusiones, NIIF 17

- Análisis y evaluación de posibles cambios en los sistemas y procesos de Tecnología de Información (TI).
- Cambio en los controles internos (*SOX*) asociados a los procesos de venta.
- Ajustes en los procesos de compensaciones (Incentivos indexados a cumplimiento por resultados operacionales).
- Evaluación del impacto en las metodologías de pago de impuestos y los efectos en la determinación de los impuestos diferidos.

### **Consideraciones y Opiniones de expertos:**

En el marco de la investigación sobre materias Contables es posible identificar análisis, revisiones, opiniones y conclusiones de diversos profesionales e instituciones involucradas. Dentro de ello es destacable el aporte, a la disciplina, de las cuatro grandes empresas de auditoría, (*big four*), que dedican gran parte de su valioso tiempo a la investigación aportando, experiencia, opinión, capacitación, mejores prácticas e interpretaciones esenciales para apoyar la implementación y aplicación de nuevas normativas contables. En este contexto y como parte de esta investigación se referencian los siguientes trabajos que han sido presentados a través del tiempo sobre NIIF 15:

Según Fabio Torres (2014) de Deloitte Chile, *con estas nuevas reglas, el impacto de la NIIF 15 no se limita a una cuestión contable sino también a la preparación de todos los datos necesarios que se requiere para sustentar los ingresos, lo que puede requerir nuevos procesos, políticas o sistemas de información. Además, habrá que tener en cuenta como estos cambios modifican la lectura de los indicadores financieros, entre otras cosas.* Criterio que es compartido por Francisco Rahola (2014), de la firma de auditoría *Ernst & Young*, quien considera que, *la NIIF 15 va a suponer el cambio del criterio de reconocimiento de ingresos actualmente de aplicación y en muchos casos requerirá la adaptación de los sistemas informáticos soporte. Asimismo, en el caso concreto de las NIIF, supone el paso de una norma muy sencilla y no muy extensa, como la actual NIC 18, a una normativa mucho más detallada y con mucha mayor dificultad de aplicación.*

En revisión y estudio de las publicaciones de las cuatro grandes empresas de auditoría (*Big Four*) se expone el siguiente cuadro comparativo entre la (las) norma actual y la nueva norma de reconocimiento de ingresos.

Requerimientos actuales		Nuevos requerimientos	
<b>Reconocimiento de ingresos ordinarios</b>		<b>Ingresos ordinarios provenientes de contratos con los clientes</b>	
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		Orientación nueva sobre ingresos ordinarios por regalías
IFRIC 15	Ventas de inmuebles		Orientación nueva sobre opciones por bienes y servicios adicionales y roturas
IAS 18	Regalías		Orientación sobre consideración que no es en efectivo
IFRIC 13	Programas de lealtad de los clientes		
IFRIC 18	Transferencias de activos provenientes de los clientes		
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
<b>Otros ingresos ordinarios</b>		<b>Otros ingresos ordinarios</b>	
IAS 18	Intereses	IAS 39 o	Intereses
IAS 18	Dividendos	IFRS 9	Dividendos

Figura 6: Comparación de Requerimientos Norma Actual V/S Nueva Norma

Fuente: Deloitte.

De acuerdo con la mirada, análisis y opinión de expertos se debe tener en cuenta como apoyar las formalidades, herramientas de apoyo y sistemas contables para lograr el reconocimiento de ingresos bajo la nueva norma.

(Deloitte 2017). *“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 productos y servicios industriales. 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***

*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 productos y servicios industriales 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.*

## **2.5. GENERALIDADES DE LOS PROCESOS DE IMPLEMENTACION DE POLITICAS CONTABLES**

Importante destacar que un cambio de política contable produce un efecto retroactivo debido a su impacto en los estados financieros, sin embargo, un cambio de política con motivo de la implementación de una nueva norma debe, el reconocimiento de sus efectos estar de acuerdo en cómo lo establezca la nueva norma, por ejemplo, en NIFF 15 y ASC 606 se permite aplicar un método retrospectivo o de efecto acumulado tal como se describe en la introducción de este estudio (páginas 9 y 10). Por lo tanto, para el proceso de implementación de políticas contables, la administración debe considerar:

- ✓ Eficiente proceso de comunicación y divulgación de la política.
- ✓ Eficiente proceso capacitación y entrenamiento acerca de la política implementada.
- ✓ Establecimiento de controles internos de verificación de cumplimiento de la política.
- ✓ Adecuado proceso de revelación de la política en los estados financieros.
- ✓ Adecuado proceso de control de cambio, modificación y actualización de la política.
- ✓ Adecuado análisis de impacto por cambio en la política.

### 3. CAPITULO III: MARCO METODOLOGICO

La estrategia para lograr el objetivo de este estudio será utilizando un método descriptivo y documental apoyado en la investigación e indagación, extractando, relacionando y conjugando las distintas y diversas opiniones e interpretaciones publicadas, tratando de obtener conclusiones y mejores prácticas que influyan en la política y procedimientos contables al momento de determinar la mejor forma de reconocer los ingresos bajo NIIF 15 – ASC 606 para entidades proveedoras de equipos y servicios de mantenimiento a la industria minera y de la construcción de Chile.

La existencia y necesidad de políticas y procedimientos contables permiten el ordenamiento, uniformidad y coherencia en el registro contable de todas las transacciones que una empresa ejecuta en el tiempo y en cada periodo de reporte. De ahí la importancia del análisis al momento de una modificación de políticas contables producto, por ejemplo, de un cambio en las normas contables que podrían determinar variaciones en la forma de reconocer los efectos iniciales de la implementación de la nueva norma (por ejemplo, Retrospectivo o prospectivo u otra según la norma lo establezca). Dependiendo de lo anterior es que los efectos podrían ser materiales o no en los estados financieros, por lo tanto, es muy importante hacer una correcta revelación del cambio en la o las políticas contables. No descartar ni olvidar que un cambio en una política contable, no proveniente de un cambio en norma contable, siempre tiene efecto retroactivo.

Para este proyecto de investigación bajo un método, esencialmente, descriptivo, se aplicará una metodología enfocada en los aspectos cualitativos y adaptativos de las organizaciones en estudio, debido a que se realizará un análisis y estudio de las prácticas de negocio, formalidades legales y contables para diseñar el proceso adecuado a la implementación de la NIIF 15 y ASC 606, para ello es necesario considerar el nivel de conocimientos técnicos de los equipos Contables para comprender lo que significa la adopción de la NIIF 15 y ASC 606, realizar el correcto reconocimiento de ingresos, la modificación y adecuación de los procesos contables-financieros, comerciales, legales- contractuales y de control interno.

Desde el punto de vista cualitativo se encuestará y entrevistará a los principales participantes y responsables de las áreas involucradas en los procesos comerciales que impliquen la determinación de un contrato con un cliente, evidentemente al área Financiero Contable con el propósito de obtener sus percepciones y conclusiones, con relación a la NIIF 15 y ASC 606 y visión de negocios. Principalmente, se testeará a profesionales del área contable del grupo en estudio para determinar la identificación de necesidades de capacitación.



Para la realización de la encuesta y entrevistas se utilizará la siguiente muestra que corresponde a las siguientes áreas:

- a) Encuesta dirigida a:
  - *Chief Financial Officer*
  - Contadora General
  - Director Comercial
  - Gerente Legal
  - Director Control de Gestión
  - Director Auditoría Interna
- b) Entrevista Dirigida a:
  - *Chief Financial Officer*
  - Contadora General

Este trabajo de investigación utilizó el método descriptivo debido a que se identificaron y analizaron los procesos necesarios para la implementación de la NIIF 15 y ASC 606.

Para el presente trabajo se ha aplicado la investigación documental con el objetivo de recopilar documentos comerciales, legales, logísticos, financieros y contables con el fin de realizar el análisis para el desarrollo de la guía de implementación y aplicación de NIIF 15 y ASC 606.

Para el presente trabajo se ha aplicado un enfoque de investigación cualitativa sobre el conocimiento de los procesos, conocimiento de los aspectos legales, conocimiento de los aspectos financieros- contables y procesos de control de gestión, con el fin de realizar el análisis para la implementación de NIIF15 y ASC 606.

Encuesta y entrevistas a personal clave fueron las técnicas de investigación complementarias que se utilizaron para recabar datos e información del grado de conocimiento de los procesos de ventas y el grado de conocimiento de la nueva norma de reconocimientos de ingresos bajo NIIF 15 y ASC 606, las encuestas y entrevistas consistió en una serie de preguntas y otras indicaciones con el fin de recabar información de los encuestados y entrevistados que ayudaron a conocer la situación actual y medidas a tomar para implementar la NIIF 15 y ASC 606. Los resultados obtenidos permitieron, entre otros resultados, confirmar la necesidad de realizar capacitaciones e inducciones con el objetivo de lograr conocimiento y entendimiento de los nuevos requisitos de reconocimientos de ingresos.

La encuesta se realizó a participantes y áreas claves en el proceso de configuración del ciclo de los negocios de los segmentos de venta de maquinarias y equipos, repuestos y servicios de mantención para

llegar a tener un contrato con clientes bajo el nuevo estándar NIIF 15 y ASC 606 en un grupo empresarial multinacional, compuesto por nueve entidades, proveedor de la industria de la minería y construcción.

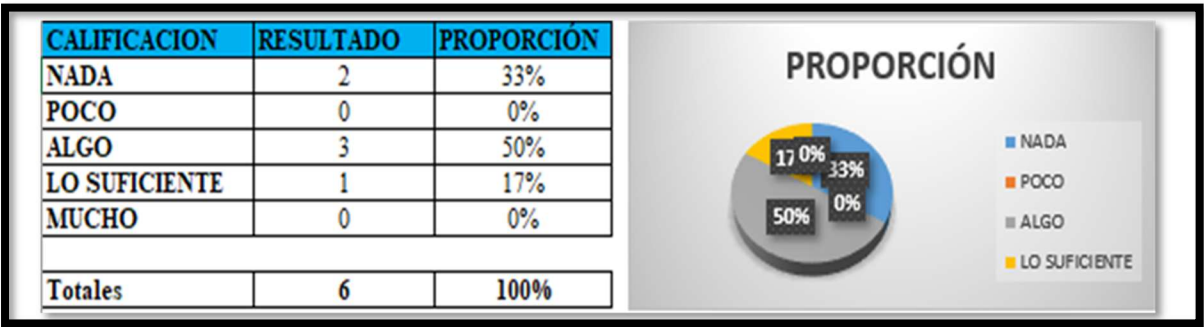
**3.1. RESULTADOS ENCUESTAS Y ENTREVISTAS**

**3.1.1. Resultado Encuestas**

La encuesta a un grupo de áreas y ejecutivos claves fue realizada sobre la base de 5 preguntas específicas que permitieron obtener como resultado el grado de conocimiento de la nueva norma y en relación a la formalización de los negocios. A continuación, los resultados por pregunta de la encuesta realizada:

Tabla 1: Resultado pregunta N° 1 de encuesta: ¿Conoce de la existencia de esta nueva norma de Reconocimiento de Ingresos NIIF15 y ASC606?

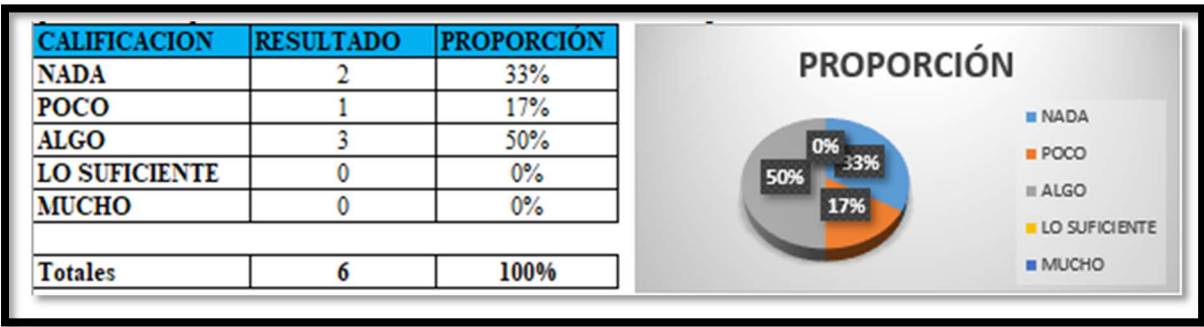
Fuente: Propia.



Ante una pregunta técnica sobre una situación nueva en cuanto a normativa contable, el resultado fue esperable considerando que la mayor proporción está en la calificación “ALGO”. Evidentemente este resultado lleva a concluir y confirmar la necesidad de desarrollar un programa de capacitación y entrenamiento adecuado antes y durante el proceso de implementación.

Tabla 2: Resultado pregunta N° 2 de encuesta: ¿Conoce sobre que se basa esta nueva norma de Reconocimiento de Ingresos?

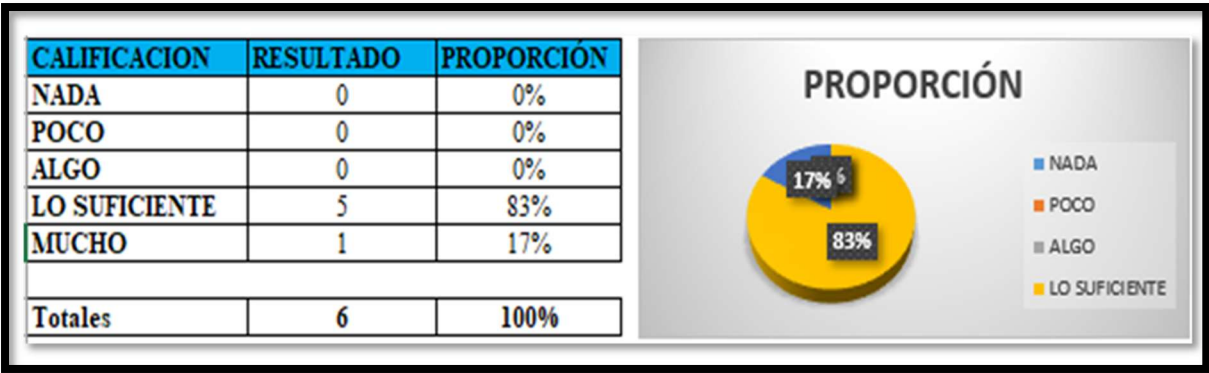
Fuente: Propia.



Ante una pregunta técnica sobre una situación nueva en cuanto a normativa contable, el resultado fue esperable considerando que la mayor proporción está en la calificación “NADA” y “ALGO”. Evidentemente este resultado lleva a concluir y confirmar la necesidad de desarrollar un programa de capacitación y entrenamiento adecuado antes y durante el proceso de implementación.

Tabla 3: Resultado pregunta N° 3 de encuesta: ¿Conoce si la entidad tiene una estructura legal de sus contratos y emplea diferentes prácticas comerciales según sea el área geográfica y cliente?

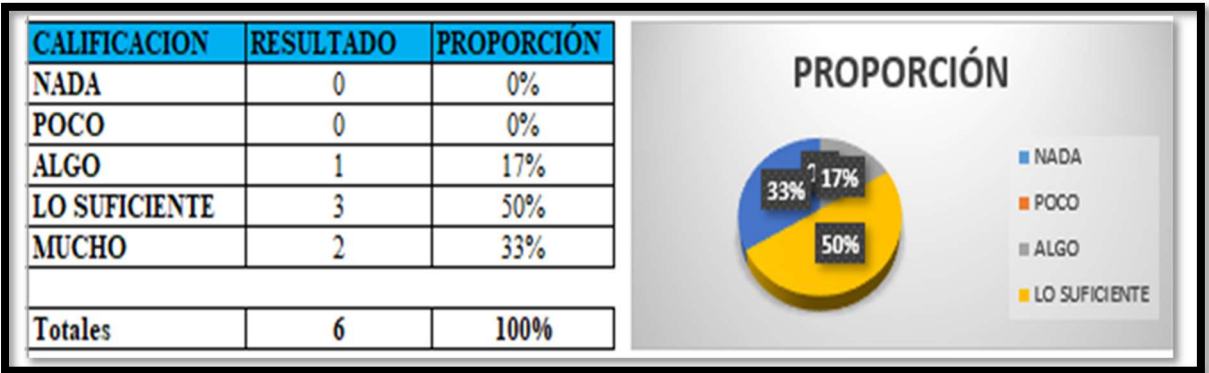
Fuente: Propia.



El resultado otorga evidencia de que existe un grado suficiente de conocimiento de la estructura legal de los contratos al interior de la compañía, evidenciando también alto conocimiento del ciclo y formalización de los negocios y prácticas comerciales enmarcadas en la ética empresarial, todo esto asociado a la confirmación de contar con herramientas computacionales para soportar los procesos de ventas (ERP, BI-Business Intelligent, BPM-Workflow de aprobaciones, etc.).

Tabla 4: Resultado pregunta N° 4 de encuesta: ¿Conoce la duración de los contratos?

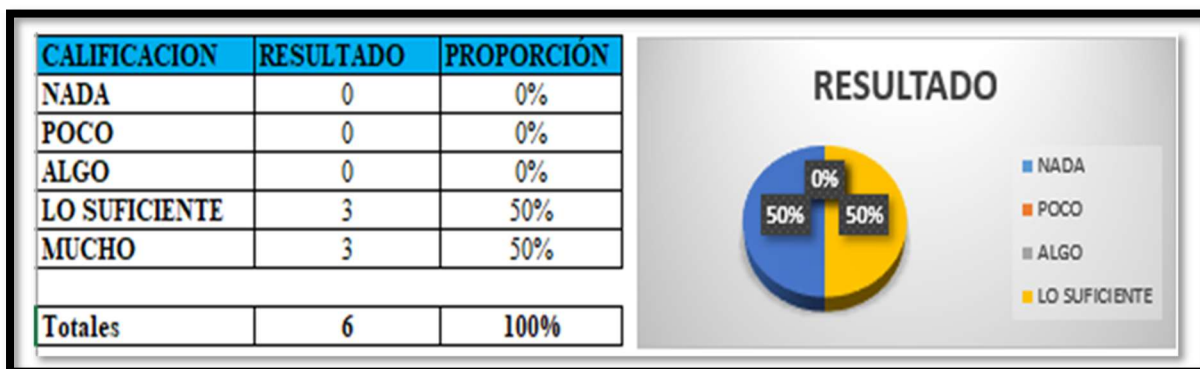
Fuente: Propia.



El resultado refleja alto conocimiento de la temporalidad de los acuerdos o contratos, básicamente el conocimiento y control de la duración de los contratos. Esto tiene gran relevancia a la hora de realizar la planificación estratégica y proyección de flujos de la compañía.

Tabla 5: Resultado pregunta N° 5 de encuesta: ¿Conoce si la entidad suscribe contratos a largo/plazo?

Fuente: Propia.



Gran parte del *core business* de las compañías es la suscripción de contratos a largo plazo para el negocio de mantenimiento y reparación de equipos mineros. Importante destacar el alto conocimiento de esta materia debido a lo relevante de este segmento de negocio (*Aftermarket*) en la determinación del “*Absorption Ratio*” (Margen o índice que permite cubrir los gastos fijos).

### 3.1.2. Resultado entrevistas

Tabla 6: Resultado entrevista N° 1

Fuente: Propia

<b>ENTREVISTADO: Chief Financial Officer</b>	
<b>ENTREVISTADOR: Autor</b>	
<b>Pregunta</b>	<b>Respuesta</b>
¿Es usted responsable por los Estados Financieros y todo el cumplimiento de Normas Contables y Auditoría?	Si, la responsabilidad sobre los Estados Financieros y la auditoría son una de mis prioridades, dado que es mi obligación reportarlos y explicarlos a los <i>stakeholders</i> .
¿Cuál es el grado de importancia, desde el punto de vista de cumplimiento ( <i>Compliance</i> ), de la implementación de NIIF 15 y ASC606?	Alto grado de importancia porque el " <i>compliance</i> " es una prioridad para las grandes compañías y sobre todo para las multinacionales con un gobierno corporativo bien establecido.
¿Conoce la diferencia entre NIC18 y NIIF 15 y ASC605 y ASC606 (Norma de Reconocimiento de ingresos)?	No exactamente, sin embargo, estoy completamente involucrada y liderando el proyecto de implementación de la nueva norma.
¿Conoce cuál es el principio fundamental de NIIF 15 y ASC606 (Norma Reconocimiento de ingresos)?	En el planteamiento del proyecto de implementación he conocido que la nueva norma de reconocimiento de ingresos requiere el análisis de 5 pasos con un principio fundamental que es la determinación de la transferencia de control de los productos o servicios.
¿Qué importancia tiene formalizar los contratos por escrito? ¿Conoce si la entidad suscribe contratos a largo plazo?	- Entiendo que las norma indica que los contratos pueden ser escritos o verbales, sin embargo, en una compañía grande y multinacional es requisito que todo contrato o acuerdo conste por escrito formalmente. - Si, los contratos a largo plazo representan la sustentabilidad del negocio y de la compañía.
¿Cuál es la importancia de la incorporación de cláusulas de terminación y responsabilidades en los contratos?	Muy Importante, ya que con ellas ambas partes pueden exigir las responsabilidades y cumplimiento del objeto del contrato, adicionalmente permiten ejercer las acciones pre y judiciales que corresponda.

<p>¿Los contratos contemplan cláusulas de penalización o premio?</p>	<p>Si, es común que los contratos contengas estas cláusulas, principalmente de penalización como cumplimientos de entrega y rendimiento. Esto es de especial preocupación para la compañía debido al impacto que podrían tener en los márgenes finales.</p>
<p>¿Cuál es la importancia de la evaluación de crédito de los clientes en relación a asegurar la cobranza?</p>	<p>Es muy común que la práctica comercial sea vender a crédito, por lo tanto, se hace imprescindible evaluar la capacidad crediticia de los clientes en orden a mitigar los riesgos de incobrabilidad o default. Sin evaluación de crédito no se cierra ningún contrato.</p>
<p>¿Cuál es la importancia de considerar como herramienta de negocio otorgar financiamiento?</p>	<p>De acuerdo con los costos de financiamiento que ofrece el mercado, es necesario contemplar como herramienta de negocio el otorgar financiamiento, los clientes lo requieren como parte de un cierre de negocio. Ayuda a ser competitivo.</p>
<p>¿La compañía cuenta con las herramientas tecnológicas para el registro y control de los negocios?</p>	<p>Si, la compañía cuenta con un <i>ERP world Class (SAP)</i> y una serie de herramientas adicionales como <i>Business Intelligent</i> que permiten controlar la gestión del negocio.</p>
<p>¿La compañía pondrá a disposición los recursos necesarios para que el departamento de contabilidad se prepare, capacite y entrene adecuadamente para enfrentar esta nueva norma?</p>	<p>Si, los recursos adecuados están disponibles entendiendo que la compañía debe dar cumplimiento íntegro a las normas contables.</p>

El resultado de la entrevista hace concluir que el *CFO* tiene amplio conocimiento y claridad sobre su responsabilidad en las materias que al cargo le competen, en particular sobre todos los efectos e importancia inherentes a los Estados Financieros.

Tabla 7: Resultado entrevista N° 2

Fuente: Propia.

<b>ENTREVISTADO: Contadora General</b>	
<b>ENTREVISTADOR: Autor</b>	
<b>Pregunta</b>	<b>Comentario</b>
¿Es usted responsable por la emisión de los Estados Financieros?	Si, es mi responsabilidad emitir Estados Financieros dando cumplimiento íntegro a las normas contables y políticas de la compañía con el objetivo de tener la opinión de los auditores a los Estados financieros sin observaciones.
¿Cuál es el grado de importancia, desde el punto de vista de cumplimiento ( <i>Compliance</i> ), de la implementación de NIIF 15 y ASC606)?	Nuestras casas matrices nos norman el " <i>compliance</i> " como una prioridad, exigiendo dar cumplimiento íntegro a todas las normas y regulaciones de la compañía y toda legislación que afecte las actividades de la compañía.
¿Cuál es la importancia de formalizar los contratos por escrito y cumplir con la regla de no cerrar tratos orales?	Es de vital importancia que los contratos sean formalizados para dar cabal cumplimiento a los requerimientos normativos y contar con los sustentos necesarios para el proceso de auditoria.
¿Cuál es la importancia de la incorporación de cláusulas de terminación en los contratos?	Tiene un alto grado de importancia, dado que afecta el monto del reconocimiento de ingreso debido a que estaría sujeto al cumplimiento de ciertas condiciones. Además de los efectos adicionales que podría tener en el costo de los contratos.
¿Indique la importancia de evaluación de crédito de los clientes, en relación a asegurar la cobranza?	Alto grado de importancia debido a que para reconocer ingresos debe existir el derecho cierto de que los montos serán efectivamente integrados al flujo de efectivo de la compañía.
¿Conoce la diferencia entre NIC18 y NIIF 15 y ASC605 y ASC606 (Norma Reconocimiento de ingresos)?	He entendido que la gran diferencia es que NIC 18 y ASC 605 permiten mayor juicio al momento de reconocer los ingresos. NIIF 15 y ASC 606 son mucho más objetivas aplicando el modelo de 5 pasos.

<p>¿Conoce cuál es el principio fundamental de NIIF 15 y ASC606 (Norma Reconocimiento de ingresos)?</p>	<p>El principio fundamental es la transferencia de control, beneficios y obligaciones del bien o servicio y requiere el análisis de 5 pasos para determinar cómo y cuándo se reconocen los ingresos de actividades ordinarias.</p>
<p>¿Cuál es la importancia de identificar si existe contratos combinados?</p>	<p>Es importante evaluar si existe combinación de contratos, es decir si existe dependencia entre ellos, ya que esto determinará la forma y el momento en que deben ser reconocidos los ingresos asociados a dichos contratos</p>
<p>¿Cuál es la importancia de evaluar las contraprestaciones variables?</p>	<p>Su importancia está dada porque, estas afectarán el importe que debe ser reconocido en los ingresos. NIC 18 permitía aplicar juicio que podían determinar el reconocimiento de costos en vez de afectar los ingresos. Esto afectará la estructura en la determinación de los márgenes porcentuales.</p>
<p>¿Cuál es la importancia de determinar el momento en que se transfiere el control?</p>	<p>Es importante establecer cuáles son los hitos, hechos y documentación que determinarán la transferencia de control, para, de esta forma reconocer y documentar el reconocimiento del ingreso en el Estado de Resultados. Creo que, por nuestra práctica y normativa interna, no tendremos grandes diferencias.</p>

El resultado de la entrevista demuestra la preocupación, conocimiento y capacidades de la Contadora General, lo que induce a razonar que la implementación de NIIF 15 y ASC 606 debe desarrollarse con un alto grado de confianza en que será exitosa.



### 3.2. CONSIDERACIONES DE RESULTADOS DE ENCUESTAS Y ENTREVISTAS

De acuerdo con las respuestas obtenidas de los encuestados y entrevistados se puede concluir que en general existe un conocimiento aceptable del ámbito normativo general, toda vez que se observa que la contadora general demuestra que ha tomado la iniciativa y anticipación en el estudio de esta nueva norma proyectándose a planificar y organizar su implementación. Respecto de los demás actores, es evidente que en lo general el conocimiento del ambiente comercial es muy alto y razonable al momento de entender el ámbito normativo contable, esto último se explica porque la compañía (equipo contable) ha desarrollado a través del tiempo un esquema de trabajo y normativo interno (política contable de reconocimiento de ingresos bajo NIC 18 y ASC 605) al que las áreas comerciales han debido adherir y aplicar en cada uno de sus procesos comerciales de ventas. Sin embargo, no se puede descartar y tomar con la debida consideración el efecto de resistencia al cambio, lo cual implica considerar en el proyecto de implementación el cómo abordar los problemas adaptativos, en relación con el cumplimiento de esta nueva norma.

Es relevante destacar el involucramiento y participación, poco común, del departamento de contabilidad en los procesos de cierres de negocios, pudiendo analizar y otorgar asesoramiento a las áreas comerciales en la configuración de los contratos dejando claramente establecido como, cuanto y cuándo se reconocerán los ingresos. Esto ha sido de gran importancia y ayuda, ya que permite a las áreas comerciales y de gestión poder planificar y proyectar los reconocimientos de ingresos con un alto grado de certeza, así mismo permite al área de finanzas realizar la proyección de flujos de efectivo con un alto grado de certeza, también.

Importante de destacar que el área comercial está completamente sensibilizada respecto del cumplimiento íntegro a cualquier normativa interna y externa, incluyendo el ámbito legal. Por ello se plantea la importancia de incluirla en el proyecto de implementación, dado que son ellos los primeros en conocer de los negocios y de la estructuración de los contratos finalmente. Pese a ello se comprende la existencia de un problema adaptativo y que se debe trabajar logrando la aceptación del cambio y lo importante de su participación en esta nueva forma de operar el reconocimiento de ingresos.

También ha sido posible observar que la compañía ha realizado su reconocimiento de ingresos en base al (NIC 18 y ASC 605) bajo el principio de transferencia de dominio de los bienes y servicios a los clientes, de acuerdo, a las condiciones de venta estipuladas en los contratos, considerando rigurosamente que esta transferencia de dominio se produce solo si el cliente toma efectivamente la responsabilidad del bien o servicio, es decir asume los riesgos. Visto así, la compañía tiene una costumbre y cultura comercial-contable bastante cercana a los principios de NIIF 15 y ASC 606, por lo tanto, es prudente

pensar que los impactos podrían ser muy controlables y no provocar desconcierto en la administración al momento de analizar los ingresos bajo esta nueva normativa.

Sin embargo, y por política general de gobierno corporativo, la compañía debe plantearse un proyecto de implementación que incluya:

- Realizar diagnóstico de la situación actual.
- Determinación de brechas.
- Plan de comunicación transversal del proyecto de implementación.
- Plan de reuniones informativas y de análisis sobre la nueva norma.
- Plan de capacitación transversal a la organización para el personal clave en proceso de negocios.
- Coordinación con auditores externos para la validación de la implementación.
- Puesta en marcha de la adopción de NIFF 15 y ASC 606.

#### **4. CAPITULO IV: ANALISIS DE RESULTADOS**

##### **4.1. DIAGNOSTICO, ANALISIS E IDENTIFICACION DE BRECHAS ENTRE NIIF15-ASC606 CON NIC18-ASC605**

El diagnóstico ofrece una visión de los aspectos más relevantes de la norma y de los impactos conceptuales sobre los negocios del grupo empresarial multinacional, compuesto por nueve entidades en estudio para los segmentos de ventas de maquinarias y equipos, venta de repuestos e insumos y ventas de servicios de mantenimiento, con respecto a la manera en cómo realiza los procesos en la actualidad.

Por lo anterior, para efectos de los objetivos de este estudio se ha realizado el proceso de entendimiento de las distintas líneas de negocio señaladas, a través de reuniones con las diferentes gerencias a cargo del flujo de ventas y su reconocimiento, revisión de los distintos tipos de contratos más significativos, logrando un análisis detallado de la situación actual en cuanto al cumplimiento de los 5 pasos exigido por NIIF 15 y ASC 606, con el fin de evaluar los impactos de esta nueva norma y definir las brechas para la transición, no encontrando impactos conceptuales relevantes en cuanto a la aplicación de esta nueva normativa. A continuación, se presenta la tabla N° 8 desarrollada para diagnosticar la situación actual del grupo empresarial con el objeto de determinar y evaluar las brechas a cubrir en el proceso de implementación. La tabla contiene la siguiente estructura de información:

- Primera columna, especifica el paso de la norma y en las filas se indican los requisitos a cumplir.
- Segunda columna, especifica la situación actual en cuanto a los requisitos de cada fila.
- Tercera columna, especifica las brechas y comentarios diagnosticados para cada requisito establecido en las filas.

##### **4.1.1. Resumen del Diagnóstico para los 5 pasos requeridos por NIIF 15**

Considerando los resultados y datos obtenidos de las encuestas y entrevistas se realizó trabajo de diagnóstico con el objeto de determinar la situación actual y detección de brechas respecto de los nuevos requisitos exigidos por la nueva norma, así también conocer las brechas de carácter cualitativo y las necesidades de capacitación requeridas para enfrentar el nuevo modelo de reconocimiento de ingresos.

#### 4.1.1.1. Paso 1 de la norma, identificación del contrato:

Este es el punto de partida del proceso en que las áreas comerciales y legales estructuran y determinan las cláusulas necesarias para que el contrato sea tal y tenga sustancia comercial

Tabla 8: Desarrollo Diagnostico Paso 1

Fuente: Propia.

NIIF15/US GAAP ASC606 Paso 1	Análisis situación Anterior empresas en estudio.	Identificación Brechas y Comentarios con nueva norma
<p><i>“Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes”</i> establece como principio básico la transferencia del control de bienes o servicios. Considerar la aplicación de las siguientes etapas:</p>	<p>Base actual “NIC 18 y ASC 605 Ingresos de actividades ordinarias”. Para cada tipo de venta, como sigue:</p>	<p>Con la aplicación de la nueva norma las compañías en estudio tendrán un cambio en el método de reconocimiento de ingresos ordinarios.</p>
<p>a) Identificar el contrato. b) Identificar las obligaciones de desempeño. c) Determinar el precio de la transacción. d) Asignar el precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño del contrato. e) Reconocer el ingreso de actividades ordinarias cuando la entidad satisface una obligación de desempeño.</p>	<p>•Venta de bienes y servicios: a) Se ha transferido los riesgos y ventajas. b) Sin Implicación en el bien. c) Importe medible con fiabilidad. d) Sea probable que los flujos lleguen a la entidad. e) Costos medibles con fiabilidad. f) El grado de realización pueda ser medido con fiabilidad.</p>	<p>La administración deberá establecer: 1) Informar y capacitar al personal administrativo/contable, 2) Definir en política de reconocimiento de ingresos como mínimo lo siguiente: - Los tipos de contratos. - Identificar y definir las obligaciones de desempeño explícitas e implícitas y precios. - Determinar el momento en que las obligaciones de desempeño</p>

		son satisfechas y su reconocimiento en ingresos.  3) Formalizar la política contable.
Una entidad contabilizará un contrato con un cliente solo cuando se cumplan los criterios (5 requisitos copulativos) siguientes:	No hay evaluación contable de los contratos que posee, para establecer si estos cumplen con los requisitos exigidos en NIIF 15 y ASC606, para aplicar el modelo de reconocimiento de ingresos de dicha norma.	Establecer proceso y procedimiento de evaluación de los contratos para cumplir con los 5 requisitos.
a) El contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. Los contratos pueden ser escritos, orales o estar implícitos en las prácticas tradicionales del negocio de una entidad.	Existe política de negocio de, formalizar la venta de bienes y prestación de servicios mediante “Contratos” y “Órdenes de Compra de Clientes”.	1) Una vez que las compañías, apliquen la NIIF15 y ASC606, estas deberán identificar los distintos tipos de contratos o acuerdos y someterlos a evaluación y cumplimiento de acuerdo con la norma para aplicar el modelo de los 5 pasos en el reconocimiento inicial de ingresos.
b) Se encuentran identificados los derechos de cada una de las partes respecto de los bienes o servicios a transferir.  c) Se encuentran identificadas las condiciones de pago por los bienes o servicios a ser transferidos.	Los contratos estipulan:  a) Definición y objeto del contrato firmado entre las partes.  b) Los bienes y / o servicios prometidos en el acuerdo.  d) Determinación de precios.  e) Condiciones de facturación y pago.  f) Plazos de vigencia y entrega de bienes o servicios.	2) La identificación de los distintos tipos de contratos o acuerdos permite a las compañías establecer la exigencia de derechos y obligaciones entre las partes que participan del acuerdo.

<p>d) El contrato tiene fundamento comercial.</p>	<p>Los acuerdos cumplen con el requisito de fundamento comercial:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Consecuencias económicas para la sociedad.</li> <li>• Consideran una transferencia de riesgo asociada a un bien o servicio.</li> <li>• Un calendario de pagos.</li> <li>• Espera percibir un monto monetario en el futuro.</li> </ul>	<p>No hay brecha, las compañías están alineadas con lo que exige la nueva norma con respecto a estos puntos.</p>
<p>e) Es probable que la entidad recaude la contraprestación.</p>	<p>Las compañías, consideran la evaluación de factibilidad crediticia. Estas evaluaciones son revisadas y aprobadas en comité de crédito.</p>	
<p>Un contrato no existe si cada parte del contrato tiene el derecho, exigible unilateralmente, de terminar un contrato totalmente sin ejecutar, sin compensar la otra parte o partes.</p>	<p>De acuerdo con las indagaciones, no se observan antecedentes que permita al cliente terminar un contrato de forma unilateral antes de la entrega y prestación de bienes o servicios.</p>	<p>En el caso que existiera termino unilateral de contratos, estos no deberán ser contabilizados.</p>
<p>Esta norma no aplica a contratos por intercambios no monetarios entre entidades en la misma línea de negocios.</p>	<p>Ventas de maquinarias nuevas con compensación de pagos por medio de equipos usados (comprados a los clientes).</p>	<p>Este tipo de negocio no es material, sin embargo, se recomienda realizar un análisis y establecer controles que permitan separar este tipo de transacciones de Ingresos Ordinarios.</p>

<p>Una entidad combinará dos o más contratos realizados, aproximadamente al mismo tiempo, con el mismo cliente, puede contabilizarlos como un contrato único, si cumple con uno o más de las siguientes condiciones;</p> <p>a) Los contratos se negocian como un paquete con un objetivo comercial único.</p> <p>b) El importe de la contraprestación a pagar en un contrato depende del precio o desempeño del otro contrato.</p> <p>c) Los bienes o servicios comprometidos en los contratos son una obligación de desempeño única.</p>	<p>Las compañías no negocian contratos como un paquete, cada negociación, sea por venta de bienes y/o prestación de servicios, es tratada como un acuerdo por separado. No se cumplen las condiciones de la norma para considerar combinación de contratos.</p>	<p>1)La norma permite la combinación de unos o más contratos como uno solo.</p> <p>2)Una vez definida la política de evaluación de contratos, la administración deberá incluir los requisitos descritos que permitan identificar contratos que deban ser contabilizados como uno solo.</p>
<p>La entidad contabilizará la modificación de un contrato como un contrato separado si están presentes las dos condiciones siguientes:</p> <p>a) Incorporación de bienes o servicios adicionales.</p> <p>b) El precio del contrato se incrementa.</p>	<p>Las modificaciones tanto de alcance como de precio son tratadas como nuevos contratos, las modificaciones comienzan a regir desde la firma del acuerdo.</p>	<p>Inicialmente no hay brecha, sin embargo, considerar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Contabilizar como un nuevo contrato (si los bienes o servicios a transferir son distintos).</li> <li>• Contabilizarla como la parte de un contrato ya existente (si los bienes y servicios pendientes no son distintos).</li> <li>• Cuando las opciones descritas se combinen, la modificación se</li> </ul>

		aplicará a las obligaciones no satisfechas.
--	--	---

Del paso 1 se desprende principalmente la necesidad de definir e implementar un proceso adecuado de diseño, estructura y desarrollo de contratos a lo largo de la organización que además involucre no sólo la vista comercial, sino que otras que deben resguardar el cumplimiento de los compromisos establecidos en dichos contratos o protegerse de los riesgos que esto puede implicar para la empresa.

#### 4.1.1.2. Paso 2 de la norma, identificación de las obligaciones de desempeño:

**Es la actividad que identifica y determina sobre que es que se producirá la transferencia de control.**

Tabla 9: Desarrollo Diagnóstico Paso 2

Fuente: Propia.

<b>NIIF15/US GAAP ASC606 Paso 2</b>	<b>Análisis situación Anterior empresas en estudio.</b>	<b>Identificación Brechas y Comentarios con nueva norma</b>
<p>Al comienzo de un contrato, se debe identificar la(s) obligación(es) de desempeño a transferir:</p> <p>a) Un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o</p> <p>b) Una serie de bienes o servicios distintos.</p>	<p>Actualmente las compañías no tienen un proceso de identificación de las obligaciones de desempeño por separado, sin embargo, en los reportes de gestión se logra visualizar un alto grado de separación de los ingresos.</p>	<p>Las compañías deberán establecer y/o identificar las obligaciones de desempeño de cada contrato, ya que estas inciden de forma directa en:</p> <p>1) La obligación de desempeño identificada, que puede ser explícita o implícita.</p> <p>2) El valor a ser asignado a la obligación de desempeño.</p> <p>3) Momento en que se satisface la obligación de desempeño.</p>



<p>Un bien o servicio es distinto si se cumplen los dos criterios siguientes:</p> <p>a) El cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos que están ya disponibles para él; y</p> <p>b) El compromiso de la entidad de transferir el control del bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato.</p> <p>Si los bienes o servicios no son distintos, esto daría lugar a que los bienes y servicios se consideren o contabilicen como una “única” obligación de desempeño.</p>	<p>En cada contrato establecido es posible identificar el tipo de bien o servicio objeto del contrato, estos son especificados en la cláusula de “Objetivo y alcance del contrato”. Para el caso de las “Órdenes de compra de clientes”, en estas se especifican el tipo de bien o servicio que el cliente está adquiriendo. En ambos casos los bienes o servicios son perfectamente identificables y se diferencian entre sí y además reportan beneficios al cliente por sí mismo.</p>	<p>De acuerdo con los contratos evaluados es posible identificar las obligaciones de desempeño, sin embargo, es necesario lo siguiente:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Formalizar la aplicación de los criterios exigidos por la norma a cada contrato, con el fin de identificar las obligaciones de desempeño a las cuales se ha comprometido cada compañía.</li> <li>2) Cada obligación de desempeño identificada deberá ser contabilizada de forma separada.</li> <li>3) Para los bienes o servicios en los que se concluya que no son distintos, se deberán contabilizar como una sola obligación de desempeño.</li> </ol>
---	---	--

Del paso 2 se desprende principalmente que las empresas deberán dar cobertura adecuada a las implicancias que conllevan la identificación de las obligaciones de desempeño de acuerdo con los segmentos de negocios en los que participan y lo que eso puede implicar como cumplimiento ante los clientes de cada segmento.

#### 4.1.1.3. Paso 3 de la norma, determinación del precio de la transacción:

**El precio debe corresponder a los valores de mercado observables y en su defecto contar con los mecanismos y métodos suficientes que permitan su determinación. Sin precio no hay contrato.**

Tabla 10: Desarrollo Diagnóstico Paso 3

Fuente: Propia.

<b>NIIF15/US GAAP ASC606 Paso 3</b>	<b>Análisis situación Anterior empresas en estudio.</b>	<b>Identificación Brechas y Comentarios con nueva norma</b>
<p>El precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho, a cambio de los bienes o servicios a transferir, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros. En la determinación del precio se deberá tener en cuenta los aspectos descritos en las letras a) a la d).</p>	<p>Cada contrato especifica el valor de la transacción para cada bien o servicio que será transferido y en caso de existir más de uno, se puede identificar un valor para cada uno de ellos.</p> <p>La recaudación a cuenta de terceros, que corresponde al Impuesto al Valor Agregado (IVA), es excluido para efectos de reconocimiento de ingresos generados por las sociedades.</p>	<p>Para importes variables, las compañías estimarán estos utilizando uno de los métodos permitidos en NIIF15 y ASC606:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Valor esperado: corresponde a la suma de los importes según su probabilidad.</li> <li>2) Importe más probable: corresponde al importe individual más probable en un rango de importe de contraprestaciones posibles.</li> </ol> <p>En la determinación y registro de los importes variables, se debe considerar sus limitaciones tales como:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) En la medida que no exista una alta probabilidad de reverso de la estimación en términos significativos.</li> <li>2) El valor es sensible a factores que la entidad no controla.</li> </ol>

<p>a) <u>Contraprestación variable:</u> Una entidad estimará el importe a la cual tiene derecho a cambio de la transferencia de bienes o servicios comprometidos.</p>	<p>De acuerdo con los contratos evaluados, estos no consideran una contraprestación variable que deba ser cancelada por el cliente.</p>	<p>La administración deberá formalizar en política e identificar importes variables y determinar a qué tipo de obligación de desempeño aplican.</p>
<p>b) <u>Existencia de un componente de financiación significativo en el contrato.</u></p>	<p>En los contratos evaluados no hemos encontrado componentes de financiación significativos.</p>	<p>Las compañías deberán reconocer ingreso financiero al existir un componente de financiación significativo.</p>
<p>c) <u>Contraprestación distinta al efectivo</u></p>	<p>No se identificó pagos distintos al efectivo.</p>	<p>Cuando haya, deben ser reconocidas al valor razonable. En caso de existir, estas deberán ser tratadas como una reducción de ingresos.</p>
<p>d) <u>Contraprestación pagadera a un cliente</u></p>	<p>No se establece el pago de contraprestación a clientes.</p>	

Del paso 3 se desprende principalmente que es necesario implementar un adecuado proceso y procedimiento interno que permita la identificación y determinación de los componentes del costo del bien o servicio a comprometer en el contrato, de tal forma de lograr una adecuada identificación y determinación del precio de venta y por consecuencia del reconocimiento de las consideraciones variables involucradas en dicha (s) transacción (es) de venta.

**4.1.1.4. Paso 4 de la norma, asignación del precio a las obligaciones de desempeño:**

**La asignación debe ser sobre la base de precios individuales identificables y relativos.**

Tabla 11: Desarrollo Diagnóstico Paso 4

Fuente: Propia.

<b>NIIF15/US GAAP ASC606 Paso 4</b>	<b>Análisis situación Anterior empresas en estudio.</b>	<b>Identificación Brechas y Comentarios con nueva norma</b>
<p>La distribución del precio a cada obligación de desempeño (a cada bien o servicio que sean distintos).</p> <p>a) <u>Asignación basada en precios de venta independientes relativos.</u></p> <p>b) <u>Asignación de un descuento</u></p> <p>c) <u>Asignación de la contraprestación variable</u></p>	<p>Existencia de cláusulas con los valores de venta para cada una de sus obligaciones de desempeño explícitas.</p> <p>Los descuentos son identificables y atribuibles a cada bien o servicio realizado al cliente.</p> <p>No se observaron consideraciones variables que asignar.</p>	<p>Proceso para poder determinar o asignar un precio de venta observable, si no, aplicar uno de estos métodos:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Enfoque de evaluación de mercado ajustado.</li> <li>2) Enfoque del costo esperado, más un margen.</li> <li>3) Enfoque residual.</li> </ol> <p>Las compañías deberán tener un catastro de todos los descuentos y ver a que obligación de desempeño, pueden ser alocadas, en caso de existir.</p> <p>Definir en la política contable proceso de asignación de las contraprestaciones variables.</p> <p>Definir en la política contable proceso y método de asignación y cambio en los precios.</p>

d) <u>Cambios en el precio de la transacción</u>	Los contratos no consideran cambios en precios después de su inicio de ejecución.	
--	---	--

Del paso 4 se desprende, de forma complementaria con el paso anterior, que es necesario implementar un adecuado proceso y procedimiento de apertura de los costos y de los precios de venta en caso de que existan más de una obligación de desempeño para la asignación del precio en una transacción de venta que contenga más de una obligación de desempeño.

#### 4.1.1.5. Paso 5 de la norma, reconocimiento de ingresos:

**Este es el paso final que determina el reconocimiento del ingreso de una forma mucho más objetiva y que debe quedar establecida en la política contable.**

Tabla 12: Desarrollo Diagnóstico Paso 5

Figura: Propia.

<b>NIIF15/US GAAP ASC606 Paso 5</b>	<b>Análisis situación Anterior empresas en estudio.</b>	<b>Identificación Brechas y Comentarios con nueva norma</b>
Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia del control de los bienes o servicios comprometidos al cliente.	La compañía aplica lo requerido en NIC18 y ASC 605 de acuerdo con el tipo de bien transferido:  a) Venta de bienes cuando se han transferido el control, los riesgos y beneficios  b) Prestación de servicios, por servicio consumido o una vez que se ha prestado el servicio.	Definir en la política y procedimiento modelo de análisis para cumplir con la exigencia de la norma en 5 pasos.
1) Obligación de desempeño que se satisface en un determinado momento.	La modalidad del reconocimiento de los ingresos ordinarios se basa de acuerdo al cumplimiento de los	

<p>2) Obligación de desempeño que se satisface a lo largo del tiempo, de acuerdo con:</p> <p>a) El cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados.</p> <p>b) El desempeño de la entidad crea o mejora un activo, o</p> <p>c) El desempeño de la entidad no crea un activo con uso alternativo para la entidad.</p>	<p>requisitos establecidos para la venta de bienes y prestación de servicios, indicados en NIC18 y ASC605. Al igual que NIIF15 y ASC606, las compañías reconocen ingresos al confirmar la transferencia de control al cliente.</p>	
--	--	--

Del paso 5 se desprende la importancia de desarrollar los pasos anteriores de forma ordenada y coherente con los procesos de la empresa, y alienados con la política y luego con los procesos y procedimientos necesarios para lograr la implementación exitosa de esta nueva norma.

Y adicional a los 5 pasos antes vistos, la norma establece consideraciones nuevas para los costos de los contratos y la información que se deben revelar de éstos en los estados financieros de las empresas, los que se exponen a continuación.

#### 4.1.1.6. Diagnóstico sobre los costos de contrato con clientes:

En relación con los costos de contratos, es necesario identificar, establecer y definir cuál será la política de las empresas en cuanto a su reconocimiento, particularmente en relación con el modelo de negocio y la materialidad de los costos involucrados.

Tabla 13: Desarrollo Diagnóstico Costos de Contrato

Fuente: Propia.

<b>NIIF15/US GAAP ASC606 Costos de Contratos</b>	<b>Análisis situación Anterior empresas en estudio.</b>	<b>Identificación Brechas y Comentarios con nueva norma</b>
<p>Costos incrementales de obtención de un contrato:</p> <p>Se pueden activar si se espera recuperar dichos costos.</p> <p>Amortización de forma sistemática con la transferencia del control de los bienes o servicios al cliente.</p>	<p>Las compañías no activan los costos incrementales, estos son reconocidos como gastos de inmediato debido a que son inmateriales.</p>	<p>1) La norma permite activación de los costos incrementales de un contrato, y que no estén dentro del alcance de otra norma.</p> <p>2) Se recomienda evaluar un nivel de materialidad para el reconocimiento de costos incrementales de un contrato y amortizarlos en función de la transferencia de los bienes o servicios comprometidos.</p>

#### 4.1.1.7. Revelaciones:

Las revelaciones son las permitirán a los lectores de los estados financieros comprender como, cuando y cuanto se ha reconocido en cuanto a ingresos ordinarios provenientes de contratos con clientes.

Tabla 14: Desarrollo Diagnóstico Revelaciones

Fuente: Propia.

<b>NIIF15/US GAAP ASC606 Información a Revelar</b>	<b>Análisis situación Anterior empresas en estudio.</b>	<b>Identificación Brechas y Comentarios con nueva norma</b>
<p>Las revelaciones son más complejas y detalladas, requiere de información cualitativa y cuantitativa. Las revelaciones requeridas caen en las siguientes categorías:</p> <p><u>a) Contratos con clientes</u></p> <p><u>b) Juicios significativos, y cambios en los juicios, al aplicar los requerimientos:</u></p> <p><u>1) Determinar la oportunidad de la satisfacción de las obligaciones de desempeño;</u></p> <p><u>2) Determinar el precio de la transacción y los montos distribuidos a las obligaciones de desempeño; y</u></p> <p><u>c) Activos reconocidos por el costo de obtener o satisfacer un contrato con un cliente.</u></p>	<p>Las revelaciones de Ingresos son de acuerdo con lo requerido en la norma NIC 18 y ASC 605 Ingresos Ordinarios.</p> <p>En los estados financieros se presentan los ingresos desagregados por tipo o naturaleza.</p>	<p>Se recomienda:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>•Definir las políticas de revelación, necesarias para la elaboración de los Estados Financieros y sus notas, con relación a la nueva norma.</li> <li>•Identificar y preparar la información necesaria a revelar en notas.</li> <li>•Adicionalmente recomendamos comparar los actuales Estados Financieros con los modelos desarrollados por expertos.</li> </ul>



Del diagnóstico realizado a nivel de los 5 pasos, como de los costos de los contratos y de la información a revelar en los estados financieros de las empresas, podemos decir que hay exigencias mayores a lo tradicional, en cuanto a lograr un entendimiento más detallado de la naturaleza propiamente tal y la presentación adecuada de las transiciones de ventas basadas en los contratos o acuerdos con los clientes, juntamente con el hecho de tener que identificar los efectos transversales en la organización.

El diagnóstico confirma, por un lado, la necesidad y en esta muestra la realidad del involucramiento transversal de la organización en el ciclo de ventas, que va desde la firma del contrato con el cliente hasta el pago de los servicios prestados o bienes vendidos en base a dicho contrato, dando paso a la necesidad de entender, evaluar y analizar los efectos organizacionales, tanto en sus políticas, procesos, procedimiento e incluso dinámica de trabajo organizacional de las diferentes áreas.

#### **4.2. EFECTOS ORGANIZACIONALES TRANSVERSALES**

Luego de cumplido el objetivo específico anterior, de describir y analizar la norma a través del diagnóstico efectuado al grupo empresarial multinacional, se confirma la necesidad del involucramiento de todas las áreas participantes en el ciclo de negocios para llegar a tener un contrato con clientes (área comercial-operativa, área legal, financiera-contable) que cumpla con los 5 pasos establecidos por la norma internacional de información financiera (NIIF 15). Es por ello que, es relevante tomar en consideración el comportamiento y las estructuras organizacionales de las empresas, como de las herramientas tecnológicas para la facilitar y optimizar la integración de estos procesos, herramientas de inteligencia de negocios, herramientas y métodos modernos de control interno, herramientas de aprobación y autorización (*Work Flow*), y la existencia de un adecuado y estructurado modelo de gobierno corporativo, ya que la evidencia sustenta que el grupo empresarial analizado en el alcance de este proyecto de investigación asociadas a los segmentos de negocios de ventas de maquinarias y equipos, repuestos e insumos y servicios de mantenimiento para la industria de la minería y construcción, cuenta con estos elementos y se ha observado que la mayoría tiene claridad de la importancia de analizar e implementar cualquier requerimiento normativo contable, de auditoría, tributario o legal transversalmente evaluando los efectos en cada una de las áreas involucradas en el ciclo de negocios.

Particularmente, en relación con la implementación de la NIIF 15 y ASC 606, se identificó como áreas principalmente afectadas como requeridas de ser involucradas, a las siguientes:

- Contabilidad: Esta es el área principalmente afectada debido a que es la responsable del cumplimiento normativo contable y de la emisión de los estados financieros.

- Finanzas: Esta es el área que realiza para todos los contratos la evaluación de crédito que permitirá determinar la probabilidad de que los flujos lleguen a la compañía producto de los contratos.
- Comercial: Es el área que desarrolla y administra los modelos de oferta de los bienes y servicios y las negociaciones con los clientes determinando las condiciones comerciales que terminarán por definir los términos de los contratos, considerando el dinamismo y cambios en el entorno de los negocios. De aquí la necesidad de incluirlos e instruirlos en el proceso de implementación, es decir que así se logra y facilita la existencia de contratos bien estructurados y establecidos para un correcto reconocimiento de los ingresos.
- Operaciones: Es el área que ejecuta y controla el cumplimiento de los contratos mediante la realización de los servicios de mantenimiento convenidos con los clientes de acuerdo con las condiciones comerciales y los términos de los contratos.
- Legal: Es el área encargada de asegurarse que los contratos cumplan con la legalidad correspondiente y que realmente contenga sustancia comercial.
- Control de Gestión: Es el área de análisis de cumplimiento de gestión de todas las unidades de negocios, principalmente el control de cumplimiento de los planes de ventas (ingresos). Esta información es la base para el desarrollo de la planificación estratégica de los resultados y la proyección de flujos de efectivo.
- Auditoría Interna: Es el área encargada de que se cumplan efectivamente las políticas y procedimientos internos de las compañías aplicando metodologías de auditoría interna y las exigencias *SOX (Sarbanes Oxley)* a todos los ciclos de negocios y administrativos (*Compliance*). En este caso particular el cumplimiento de los controles internos sobre el ciclo comercial bajo la nueva normativa.

Cada una de estas áreas han sido testeadas y analizadas en el contexto de la investigación con el objeto de que cada una de ellas comprenda su rol y participación en el proceso de implementación y aplicación. De acuerdo con el entendimiento y aplicación de la estructura de gobierno corporativo, cada una de las áreas comprende la importancia de dar cumplimiento íntegro, sin embargo y como en muchos casos está presente la condición de resistencia al cambio y el problema de adaptación a los nuevos requisitos, por ello las compañías de los segmentos de negocios en el alcance de esta investigación han debido desarrollar programas de capacitación, instrucción y acompañamiento a todos los involucrados, liderado y dirigido por el departamento de contabilidad.

## **5. CAPITULO V: GUIA PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE NIIF 15 y ASC 606**

La siguiente propuesta de guía tiene por finalidad la realización de una metodología que le permita a una empresa proveedora de la industria minera y de la construcción un soporte para implementar y aplicar correctamente NIIF 15 y ASC 606, norma que entrará en vigencia a contar del 1 de enero de 2018, con la finalidad de que el departamento de contabilidad pueda controlar los procesos de ventas transversalmente verificando el cumplimiento de los 5 pasos establecidos como principios para el reconocimiento de los ingresos de la compañía.

### **5.1. RELATIVO AL PASO 1 DE LA NORMA: “Identificación del contrato”.**

Es importante en este paso tener claro y entendido lo que se quiere tener formalizado.

#### **5.1.1. Derechos y obligaciones exigibles**

Cualquier contrato que cree derechos y obligaciones exigibles cae dentro del alcance. Dichos contratos pueden ser escritos, verbales o implícitos según la práctica comercial habitual de la entidad. Como resultado, una entidad puede tener que contabilizar un acuerdo tan pronto como comience el desempeño en lugar de retrasar el reconocimiento de ingresos hasta que el acuerdo esté documentado en un contrato firmado. Sin embargo, se recomienda reconocer que existen derechos y obligaciones sobre contratos formalmente establecidos, es decir por escrito y firmados, y que otros aspectos no formalizados deben tener algún tipo de evidencia que los sustente para ambas partes.

#### **5.1.2. Cobrabilidad**

Según la nueva norma, la capacidad de cobrar se refiere a la capacidad y la intención del cliente de pagar la cantidad de contraprestación a la que la entidad espera tener derecho. La administración debe concluir que evaluar el riesgo crediticio de un cliente es una parte importante para determinar si existe un contrato, tal como lo define la norma.

#### **5.1.3. Combinaciones de contratos**

Si las mismas partes celebran dos o más contratos al mismo tiempo o casi al mismo tiempo, es posible que deban analizarlos, según la nueva norma, como un solo contrato si cumplen con ciertos criterios que indican que están vinculados económicamente.

#### **5.1.4. Modificaciones de contrato**

Las partes de un contrato con frecuencia acuerdan modificar el alcance o el precio (o ambos) de su contrato. Si eso sucede, se debe determinar si la modificación crea un nuevo contrato o si debe contabilizarse como parte del contrato existente.

## **5.2. RELATIVO AL PASO 2 DE LA NORMA: “Identificación de las obligaciones de desempeño”.**

Para este paso es clave que se tenga claridad del compromiso que asume la empresa con el cliente.

### **5.2.1. Determinación de obligaciones de desempeño distintas**

Para aplicar la nueva norma, una entidad debe identificar los bienes y servicios prometidos dentro del contrato y determinar cuáles de esos son obligaciones de desempeño separadas o distintas.

### **5.2.2. Otros elementos que afectan la determinación de las obligaciones de desempeño**

Reconocimiento de operaciones variables dentro del contexto de los negocios, tales como garantías, tarifas iniciales no reembolsables, principal v/s agente y acuerdos de consignación.

En el caso de garantías, por ejemplo, si el cliente tiene la opción de comprar la garantía por separado o si la garantía brinda un servicio al cliente más allá de reparar los defectos que existían en el momento de la venta, la entidad está brindando una garantía de tipo servicio. Las normas determinan que este tipo de garantía representa un servicio distinto y es una obligación de desempeño separada.

### **5.2.3. Pagos por adelantado no reembolsables**

La norma establece que cuando una entidad recibe un pago inicial por adelantado no reembolsable, debe evaluar si se relaciona con la transferencia de un bien o servicio prometido al cliente o si representa un pago anticipado por bienes o servicios futuros. Evaluar la existencia de un componente de financiación.

### **5.2.4. Principal v/s agente**

La norma establece que cuando otras partes están involucradas en el suministro de bienes o servicios al cliente, la entidad debe determinar si su obligación de desempeño es proporcionar el bien o servicio directamente (es decir, la entidad es el principal) o hacer arreglos para que otra parte proporcione el bien o servicio (es decir, la entidad es un agente). En el caso de agente, el ingreso para la entidad sería solo una comisión por venta.

### **5.2.5. Acuerdos de productos en consignación**

La entidad que suscribe un acuerdo de consignación debe determinar la naturaleza de la obligación de desempeño (es decir, si la obligación es transferir el inventario al consignatario o transferir el inventario al cliente final). Esta determinación debe basarse en si el control del inventario ha pasado al destinatario en el momento de la entrega o no.

Las guías de este paso 2 están muy relacionadas con el modelo de negocios que sustenta la satisfacción del cliente.

### 5.3. RELATIVO AL PASO 3 DE LA NORMA: “Determinación del precio de la transacción”.

Las guías del paso 3 son relevantes para la “medición” del futuro registro.

El precio de transacción es la cantidad de contraprestación esperada a cambio de transferir los bienes o servicios prometidos a un cliente, excluyendo los montos recaudados en nombre de terceros (por ejemplo, impuestos a las ventas). El precio de la transacción puede incluir montos fijos, montos variables o ambos. El precio de la transacción se determina al inicio del contrato.

#### 5.3.1. Consideración variable

Si la totalidad o una parte de la contraprestación prometida en el contrato es variable, entonces el monto o el momento del reconocimiento de ingresos puede verse afectado. La siguiente tabla resume las formas comunes de consideración variable:

Tabla 15: Formas de Consideraciones Variables

Fuente: Propia.

Forma de consideración variable	Se requiere aprobación del departamento de contabilidad corporativa
<b>Daños y sanciones:</b> se incurre en <b>daños y sanciones</b> cuando hay un incumplimiento de las obligaciones contractuales o incumplimiento del contrato por parte de LA ENTIDAD	<b>Sí,</b> requiere análisis tributario.
Bonificaciones <b>basadas en el rendimiento:</b> LA ENTIDAD puede recibir un bono del cliente si el trabajo se ha completado antes de lo previsto o si el producto / servicios entregados supera una especificación predeterminada.	<b>Sí,</b> requiere análisis del precio del contrato.
<b>Descuentos por volumen:</b> generalmente se calculan en función de las transacciones de ventas históricas del cliente y luego se aplican sobre la base del porcentaje obtenido en la cuenta del cliente ya sea de forma prospectiva o retrospectiva.	<b>No,</b> existencia de acuerdo comerciales formales preestablecidos.
<b>Derecho de devolución de las piezas:</b> LA ENTIDAD ofrece al cliente el derecho a devolver las piezas compradas en función de ciertos criterios que se cumplan (por ejemplo, el producto no cumple las	

expectativas, el cliente no está satisfecho con el producto) dentro de un período de tiempo específico.	<b>Si</b> , requiere análisis tributario.
<b>Acuerdos de recompra:</b> los acuerdos pueden incluir una cláusula de recompra condicional que requiera que LA ENTIDAD recompra ciertas unidades de productos y piezas compradas por el cliente en el caso de que el acuerdo sea cancelado.	<b>No</b> , existencia de acuerdo comerciales formales preestablecidos.
<b>Programas de garantía de disponibilidad de piezas:</b> LA ENTIDAD puede proporcionar un programa de garantía de disponibilidad de piezas a algunos de sus clientes para garantizar la disponibilidad.	<b>No</b> , existencia de acuerdo comerciales formales preestablecidos.
<b>Disponibilidad o garantías de los componentes:</b> LA ENTIDAD puede garantizar que el producto o componente pueda cumplir con los objetivos de utilización acordados.	<b>No</b> , existencia de acuerdo comerciales formales preestablecidos.
<b>Reclamaciones políticas especiales:</b> en virtud de la Política especial, un cliente puede presentar un reclamo de reembolso por servicios prestados fuera del período de garantía contractual. LA ENTIDAD aprobará o rechazará esa solicitud. LA ENTIDAD pagará una contraprestación al cliente si se aprueba el reclamo.	<b>Si</b> , requiere análisis tributario.
<b>Tasas de uso variable para contratos de mantenimiento a largo plazo:</b> la facturación de servicios de mantenimiento en contratos a largo plazo se determina por una tarifa por hora multiplicada por el número de horas que se utiliza el producto.	<b>No</b> , existencia de acuerdo comerciales formales preestablecidos.

La variabilidad relacionada con la consideración prometida por un cliente generalmente se escribe en el contrato. Sin embargo, además de los términos del contrato, la consideración prometida es variable si existe cualquiera de las siguientes circunstancias:

- El cliente tiene una expectativa válida de que LA ENTIDAD ofrecerá una concesión de precios basada en las prácticas comerciales habituales, políticas publicadas o declaraciones específicas de que LA ENTIDAD aceptará una cantidad de contraprestación inferior al precio establecido en el contrato.
- Otros hechos y circunstancias indican que la intención de LA ENTIDAD, al celebrar el contrato con el cliente, es ofrecer una concesión de precio al cliente.

### **5.3.2. Componente de financiamiento significativo**

Cuando la entidad determina existencia que un componente de financiación es importante para un contrato, determina el precio de la transacción descontando el importe de la contraprestación prometida. Básicamente podría usar el método de flujos descontados para determinar el monto a reconocer como ingreso. Este es un tema que poco se considera y es clave para definir la estrategia de precio.

### **5.3.3. Consideración no monetaria**

Cuando la entidad (es decir, el vendedor) recibe, o espera recibir, una contraprestación que no es en efectivo, el valor razonable de la contraprestación que no es en efectivo se incluye en el precio de la transacción utilizando valores de mercado observables.

### **5.3.4. Cantidades recaudadas en nombre de otros**

Las cantidades recaudadas en nombre de otros deben excluirse del precio de transacción. Ciertos montos facturados a los clientes pueden requerir una evaluación adicional para determinar si se cobran en nombre de otros. Por ejemplo, algunos impuestos como, el más típico que es el IVA (Impuesto al Valor Agregado).

## **5.4. RELATIVO AL PASO 4 DE LA NORMA: “Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño identificadas”.**

Normalmente es asignado a cada obligación de desempeño sobre la base de los precios de venta independientes relativos de cada bien o servicio distinto comprometido en el contrato. Si un precio no es observable de forma independiente, tendrá que ser estimado. Para ello se proponen los siguientes métodos, cuando se tiene el desafío de la “asignación”:

- **Método de costo esperado más margen:** Costos estimados de satisfacer una obligación de desempeño con un margen apropiado para ese bien o servicio.
- **Aplicación del método de precio de venta independiente relativo**

Una vez que se determina el precio de venta independiente para los distintos bienes y servicios en un contrato, el precio de la transacción se asigna a esas obligaciones de desempeño utilizando el método de precio de venta independiente relativo (es decir, asignación prorrateada).

### **5.4.1. Determinación del precio de venta independiente para múltiples obligaciones de desempeño (considera consideraciones variables)**

Esto generalmente se hace en proporción a sus precios de venta independientes (es decir, sobre una base de precio de venta independiente relativo).

## **5.5. RELATIVO AL PASO 5 DE LA NORMA: “Reconocimiento de ingresos”.**

Al inicio del contrato, se debe determinar si la transferencia de control de una obligación de desempeño se cumple "a lo largo del tiempo" o en un "punto en el tiempo" y esto condiciona la forma del reconocimiento o registro como los afectos en revelación.

### **5.5.1. Determinar cuándo se transfiere el control**

Según la norma, la entidad reconoce ingresos sólo cuando satisface una obligación de desempeño identificada transfiriendo un bien o servicio prometido a un cliente. Un bien o servicio se considera transferido cuando el cliente obtiene el control. Verificar las condiciones comerciales establecidas en el contrato.

### **5.5.2. Transferencia de control en un momento determinado**

Cuando una obligación de desempeño se transfiere en un momento determinado, la entidad debe determinar el momento en el que se transfiere el control para determinar el momento en que se producirá el reconocimiento del ingreso.

### **5.5.3. Transferencia de control a través del tiempo**

Cuando una obligación de desempeño se transfiere a través del tiempo, la entidad debe determinar el método apropiado para medir el progreso hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño.

### **5.5.4. Otras Consideraciones**

¿La entidad tiene contratos que contienen opciones que requieren que el vendedor vuelva a comprar el producto en una fecha posterior (ya sea una opción del vendedor o del comprador)? Si existe opción de recompra, la entidad debe evaluar la proporción de reconocimiento de ingreso al momento de la transferencia de control.

La relevancia e importancia de esta guía está representada en los resultados obtenidos de las encuestas y entrevistas (presentadas en anexo A) que demuestran un grado aceptable de conocimiento de la nueva norma y de lo importante que es el cumplimiento a nivel de gobierno corporativo en cuanto a la asignación de las responsabilidades transversales.



## **6. CAPITULO VI: CONCLUSION Y RECOMENDACIONES**

### **6.1. CONCLUSION**

La investigación e indagaciones realizadas permitió confirmar que la nueva norma (NIIF 15) viene a imponer un modelo mucho más objetivo para determinar el reconocimiento de los ingresos ordinarios de los negocios en los estados financieros de las empresas, proponiendo como principio fundamental la determinación de la transferencia de control que se deberá confirmar identificando si este se produce en un punto específico del tiempo o a través del tiempo. De ahí que se confirma la necesidad y el aporte de valor de la guía propuesta que permitirá a las compañías, desde el inicio de la configuración de los negocios, apoyar a las áreas comerciales, área de operaciones, pasando por el área legal y las áreas de finanzas y contabilidad para llegar a formalizar un contrato con cliente y con sustancia comercial. La guía y propuesta de procedimiento, ambos en conjunto, proponen el entendimiento de cada uno de los 5 pasos que establece la norma para un correcto reconocimiento de ingresos.

Positivamente se confirmó que, para las compañías en estudio, asociadas a los segmentos de negocios de ventas de maquinarias y equipos, repuestos e insumos y servicios de mantención para la industria minera y la construcción, la existencia de un gobierno corporativo robusto que establece el mantenimiento y ciclos de procesos integrados transversalmente a través de la organización con una estructura organizacional y una clara definición de responsabilidades con políticas y procedimientos apoyados por herramientas tecnológicas suficientes y necesarias para garantizar la continuidad operacional dando cumplimiento íntegro a la normativa contable bajo los lineamientos corporativos, es muy favorable en estos procesos.

Conjuntamente y considerando los efectos transversales que implica la implementación y aplicación de la nueva norma de reconocimiento de ingresos, se confirmó la necesidad de complementar y reforzar con capacitación y entrenamiento al equipo contable y personal clave participante del proceso de negocios y por consecuencia con efecto en el reconocimiento de los ingresos. Adicionalmente, también se observó que las compañías necesitan desarrollar un proyecto, planificado y organizado, de implementación que debe incluir inducción y entrenamiento, determinación de cambios tecnológicos, diseño y cambio de controles internos en relación con los procesos de ventas, que complementado con la guía propuesta se logrará una implementación exitosa.

A través del trabajo de diagnóstico realizado como parte de esta actividad formativa equivalente a tesis se determinó la existencia de diferencias conceptuales en las bases sobre las cuales las compañías reconocen sus ingresos por ventas de productos y prestación de servicios bajo el marco conceptual de la NIC18 y ASC605 en comparación con la nueva norma. Específicamente, la NIIF15 y ASC606 instruyen

el reconocimiento de ingresos sobre una base objetiva pasando por el análisis de los contratos en el modelo de 5 pasos, con el cual se reduce sustancialmente la aplicación de juicios para llegar a la conclusión de qué, cómo, cuándo y cuánto corresponde reconocer de los ingresos ordinarios de las compañías en cada periodo de reporte. Así mismo, es importante dejar de manifiesto que el concepto de componente de financiamiento en la venta que se incorpora en la nueva norma, por lo que los índices de utilidad operacional y *EBITDA* se podrían ver afectados bajo el nuevo modelo de aplicación de la NIIF15 y *ASC606*.

Este estudio, también, permitió determinar la estimación de que esta norma tiene un impacto organizacional muy importante debido a que involucra transversalmente a varias áreas de las empresas que deben finalmente alinearse con procesos y procedimientos claramente estructurados y coordinados para dar cumplimiento íntegro al objetivo de la norma, que es el reconocimiento de ingresos bajo su principio fundamental de la correcta identificación de la transferencia de control para lograr revelar en los estados financieros información útil para los usuarios y todos los grupos de interés (*stakeholders*).

## **6.2. RECOMENDACIONES FINALES**

Se recomienda, para usuarios en general que se vean enfrentados a implementar o ser parte del equipo implementador de la NIIF 15, la realización de talleres prácticos que permitan determinar las brechas de conocimiento para en consecuencia diseñar un programa de capacitación al personal del área contable y financiera de las compañías acerca del contenido de la norma y su marco teórico, poniendo énfasis en el aspecto cualitativo que permitirá adoptar el conocimiento necesario de la configuración de los negocios para en consecuencia lograr analizar e interpretar los contratos con clientes aplicando correctamente el modelo de 5 pasos.

También se recomienda que en situaciones similares de implementación de la norma, confeccionar un efectivo método de comunicación y divulgación de la guía propuesta señalando explícitamente las responsabilidades de cada uno de los participantes en el proceso de negocio con la finalidad de lograr una adaptación eficaz y breve al nuevo estándar de la NIIF15 y *ASC606*.

Se recomienda evaluar las necesidades de cambio o modificación de los procesos y procedimientos comerciales en función de los nuevos requisitos considerando además las necesidades de cambio en los sistemas computacionales y otras herramientas tecnológicas de apoyo.

De la misma forma se recomienda y sugiere el diseño de una lista de verificación (*check list*) del cumplimiento y determinación del modelo de 5 pasos con el objetivo de lograr todas las identificaciones para determinar el reconocimiento de los ingresos correctamente y con total cumplimiento de la nueva norma.

Por último, y ya saliendo del análisis y estudio sólo de la NIIF 15, sino que mostrando los otros componentes de los estados financieros que se pueden ver afectados por esta norma, se recomienda evaluar y en función de los impactos, establecer un proceso y procedimiento adecuado para el análisis y determinación de los efectos de la NIIF 15 en los impuestos diferidos, en cuanto a los ingresos facturados que no puedan ser reconocidos financieramente en el mismo periodo al cual corresponde la operación de venta, y se sugiere también tener en cuenta los impactos de mejorar procesos internos en materias de revelaciones, dado las exigencias de la norma y también los cruces y análisis que se deban y puedan hacer con el Estado de Flujo de Efectivo en lo relacionado con la línea de “cobranza de clientes”.

## **7. ANEXO: PROPUESTA DE “PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN DE LA NIIF 15 Y ASC 606”**

### **Propósito**

Esta propuesta de procedimiento plantea establecer los principios para determinar y registrar los ingresos de contratos con clientes para Estados Financieros de acuerdo con NIIF 15 y ASC606, involucrando a todas las áreas, divisiones y unidades operativas de una entidad participante de los segmentos de ventas de maquinarias y equipos, repuestos y servicios de mantención a la industria de la minería y construcción. El objetivo de esta propuesta de procedimiento contable es garantizar una contabilidad adecuada y coherente dentro de los estados financieros y su información relevante.

Esta propuesta describe, a continuación, detalladamente el procedimiento para el reconocimiento de ingresos bajo NIIF 15 y ASC 606 para la venta de productos y servicios de mantenimiento a la industria minera y de la construcción. Este procedimiento persigue establecer el marco normativo para el reconocimiento de ingresos transversalmente en la organización.

### **7.1. PASO 1: IDENTIFICAR EL CONTRATO CON UN CLIENTE**

Solo los contratos con clientes que crean derechos y obligaciones exigibles entran dentro del alcance de esta guía.

Los documentos que definen un "contrato" con el cliente incluyen, pero no están limitados a:

- a) Un acuerdo a largo plazo (por ejemplo, un acuerdo principal ("*MSA=Master Sale Agreement*")
- b) Contratos independientes con términos y condiciones (por ejemplo, contratos de mantenimiento a largo plazo)
- c) Pedido de Compra (*PO= Purchase Order*) independiente.

#### **7.1.1. Atributos de un contrato**

Los ingresos solo pueden reconocerse una vez que un contrato con un cliente se considera ejecutable. Los siguientes cinco criterios deben cumplirse para que un contrato con un cliente sea ejecutable:

- ✓ **Las partes en el contrato han aprobado el contrato y se comprometen a cumplir sus respectivas obligaciones.**

Los contratos deben ser por escrito y firmados por todas las partes del contrato. En la mayoría de los casos, la fecha de inicio del contrato (la fecha en que el contrato crea derechos y obligaciones exigibles) es la fecha del contrato o pedido de compra ("*PO*").

Los acuerdos verbales no se consideran contratos ejecutables. Las cláusulas de rescisión son un elemento importante cuando se determina si ambas partes se comprometen a cumplir bajo un contrato y, en consecuencia, si existe un contrato. Si una cláusula de rescisión indica que cualquiera de las partes puede rescindir el contrato sin compensar a la otra parte, las partes no se comprometen, y no existe un contrato.

- ✓ **Se identifican los derechos y las responsabilidades de cada parte con respecto a los bienes o servicios que se transferirán.**

Si los bienes y servicios prometidos no pueden identificarse, la transferencia de control de esos bienes y servicios tampoco puede evaluarse. Por lo general, los bienes prometidos se identifican en el contrato independiente, las *PO* emitidas en virtud de un acuerdo a largo plazo o las *PO* independientes.

- ✓ **Se identifican los términos de pago de los bienes o servicios que se transferirán.**

Los términos de pago deben ser identificables ya sea mediante estipulación expresa en el contrato o información suficiente en el contrato para permitir estimar el precio de la transacción.

- ✓ **El contrato tiene sustancia comercial.**

Un contrato tiene sustancia comercial si se espera recibir un pago a cambio de los bienes y servicios transferidos al cliente. LA ENTIDAD debería ser capaz de demostrar un propósito comercial válido para la transacción.

- ✓ **Es probable que LA ENTIDAD perciba sustancialmente toda la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente.**

Al hacer esta evaluación, LA ENTIDAD debería:

- Evaluar la capacidad financiera de pago del cliente, lo que se puede lograr a través de una evaluación de riesgo de crédito, incluidas todas las concesiones de precios planificadas;
- Considerar las experiencias pasadas con el cliente o la clase de clientes al hacer los pagos, incluidas las concesiones de precios planificadas.

Cumplir con los cinco criterios anteriores es esencial antes de que un acuerdo con un cliente pueda considerarse un contrato ejecutable. Antes de la fecha en que existe un contrato, no se pueden reconocer ingresos, y cualquier consideración recibida del cliente debe contabilizarse inicialmente como un pasivo (por ejemplo, pago anticipado), no como ingresos.

Tabla 16: Ejemplo Ilustrativo de Criterios Para Identificación del Contrato

Fuente: Propia.

<b>EJEMPLO ILUSTRATIVO CINCO CRITERIOS</b>	
<p>LA ENTIDAD realiza un <i>MSA</i> con una gran empresa minera para proporcionar diversos productos y servicios al cliente a través de la presentación de órdenes de compra. El <i>MSA</i> define los términos y condiciones generales bajo los cuales operarán las partes. El <i>PO</i> especifica las unidades de productos que se comprarán y el precio de esas unidades.</p>	
<b>EJEMPLO ILUSTRATIVO</b>	
<p>Conclusión: en este ejemplo, el <i>PO</i> y el <i>MSA</i> representan el contrato. Existe un contrato en el momento de la ejecución del <i>PO</i> juntamente con el <i>MSA</i>.</p>	
<b>Cinco Criterios requeridos</b>	<b>Análisis</b>
1) El contrato ha sido aprobado y las partes están comprometidas	El <i>MSA</i> y el <i>PO</i> indican que las partes se han comprometido a realizar la operación comercial.
2) LA ENTIDAD puede identificar los derechos de cada parte	La <i>OP</i> describe los bienes que se proporcionarán y el precio por bien.
3) LA ENTIDAD puede identificar los términos de pago	Los términos de pago se especifican en el <i>MSA</i> y se confirman en el <i>PO</i> .
4) El contrato tiene sustancia comercial	Se espera que los flujos de efectivo esperados de LA ENTIDAD cambien como resultado de la prestación de los servicios o la entrega de los productos prometidos.
5) La recolección es probable	Según la experiencia histórica con el cliente, es probable que LA ENTIDAD recaude la contraprestación a la que tiene derecho, Además, LA ENTIDAD lleva a cabo procedimientos de aceptación del cliente y verificación de crédito diseñados para garantizar que la cobranza sea probable antes de ejecutar el <i>PO</i> .

### **7.1.2. Identificación del cliente**

El cliente es el ente al que se le hace transferencia de la titularidad, los beneficios y el riesgo de pérdida asociado al bien o servicio.

### **7.1.3. Combinación de contratos**

Los clientes pueden participar en varias *PO* o contratos al mismo tiempo o casi al mismo tiempo. Por ejemplo, un cliente puede ingresar en dos *PO* por separado para la venta del bienes y servicios, de ensamblaje y puesta en marcha para ese producto.

Los contratos deben combinarse y contabilizarse como un único contrato en caso de que se contraigan dos o más contratos dentro de los tres meses con el mismo cliente si se cumplen **uno o más** de los siguientes criterios:

- Los contratos se negocian como un paquete con un único objetivo comercial.
- El monto de la contraprestación a pagar en un contrato depende del precio o el rendimiento del otro contrato.

### **7.1.4. Modificaciones de contrato**

Una modificación del contrato es un cambio en el alcance (cambios en las especificaciones o necesidades del cliente) o el precio, o ambos, de un contrato que es aprobado por las partes a través de un acuerdo firmado por escrito. Una modificación del contrato debe documentarse a través de una enmienda o un cambio a la *PO* o al contrato.

Si un contrato ha sido modificado, se debe determinar si la modificación debe contabilizarse como un nuevo contrato o como parte del contrato existente.

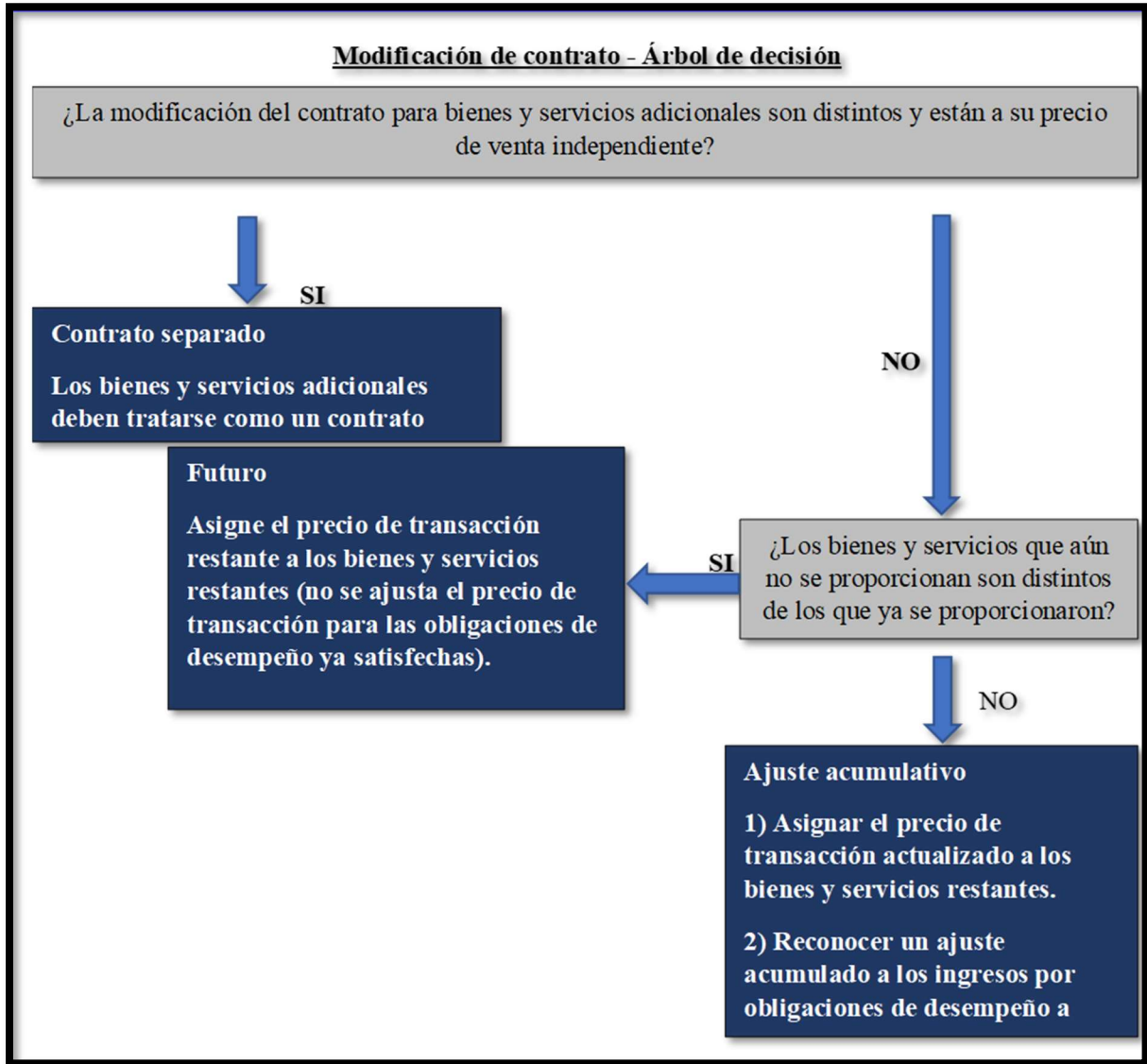


Figura 7: Esquema Árbol de decisión para Modificación de Contratos

Fuente: Propia.

Una modificación de contrato se contabiliza como un contrato separado si **ambas** de las siguientes condiciones están presentes:

- Los bienes y servicios incluidos en la modificación son distintos de los bienes y servicios en el acuerdo original.
- La cantidad de contraprestación esperada para los bienes y servicios agregados refleja el precio de venta independiente de esos bienes o servicios.

En tales casos, la contabilización del contrato existente no se vería afectada por la modificación.



## **La modificación del contrato no es un contrato por separado**

Las modificaciones al contrato que no cumplen con los criterios discutidos anteriormente para ser contabilizadas como un contrato separado, se consideran modificaciones al contrato original. Estas modificaciones se contabilizan de forma **prospectiva** o mediante **ajustes acumulativos actualizados**. Una modificación del contrato se contabiliza prospectivamente si los bienes o servicios restantes son distintos de los bienes o servicios transferidos antes de la modificación y la consideración de esos bienes o servicios no refleja sus precios de venta independientes. En este tipo de modificaciones contractuales, se actualizará el precio de la transacción y asignará el precio a las obligaciones de desempeño restantes en el contrato.

Una modificación del contrato se contabiliza a través de un ajuste acumulativo, actualizándose los bienes o servicios en la modificación o algunos de los bienes o servicios en la modificación no son distintos de los bienes o servicios transferidos antes de la modificación. En este tipo de modificaciones contractuales, se actualizará el precio de la transacción y asignará el precio a las obligaciones de desempeño restantes en el contrato. LA ENTIDAD también ajustará los ingresos previamente reconocidos en base a una medida de progreso actualizada para las obligaciones de desempeño parcialmente satisfechas reconocidas a lo largo del tiempo (si corresponde) en el momento de la modificación del contrato.

## **7.2. PASO 2: IDENTIFIQUE LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO EN EL CONTRATO**

### **7.2.1. Identificación de obligaciones de desempeño**

Las obligaciones de desempeño son la unidad contable para propósitos de reconocimiento de ingresos bajo esta guía. Un contrato puede incluir múltiples obligaciones de desempeño, incluidos bienes y servicios. La identificación de las obligaciones de desempeño requiere determinar sobre si los bienes y servicios prometidos múltiples deben contabilizarse por separado o como una obligación de desempeño combinada. Los bienes y servicios prometidos representan obligaciones de desempeño separadas si:

- Los bienes o servicios son distintos (por sí mismos o como parte de un paquete de bienes y servicios), o
- Los bienes y servicios son parte de una serie de bienes y servicios distintos que son sustancialmente iguales y tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.

## A. Identificación de los bienes y servicios prometidos en el contrato

Al inicio del contrato, se debe identificar todos los bienes y servicios prometidos en el contrato y determinar cuáles de las promesas (compromisos para prestar servicios o entregar productos) representan obligaciones de desempeño separadas.

Los siguientes puntos deben considerarse al evaluar las promesas a un cliente:

- Las promesas pueden ser escritas o implícitas en el contrato, sobre la base de las prácticas comerciales habituales.
- No se requiere contabilizar los bienes o servicios prometidos como obligaciones de desempeño separadas si esos bienes o servicios prometidos son **inmateriales** en el contexto del contrato. Evaluación de si los bienes y servicios son inmateriales, requiere juicio. Considerar los factores cualitativos que puedan indicar que la promesa es material. Si se determina que varios bienes o servicios son individualmente inmateriales, evalúe si esos bienes o servicios como grupo pueden ser importantes para el contrato.

Las promesas que se determinan que son inmateriales en el contexto del contrato se combinan con una obligación de desempeño principal en el contrato.

Tabla 17: Ejemplo Análisis Determinación Materialidad Obligación de Desempeño

Fuente: Propia

### EJEMPLO ILUSTRATIVO

- El producto y la capacitación se ofrecen en un contrato a un cliente.
- **Factores cuantitativos:** el costo de la capacitación para la Compañía es inmaterial en relación con el valor total del contrato.
- **Factores cualitativos:** los servicios de capacitación en el nuevo producto tomarán menos de una semana (sin exceder dos semanas) y son de naturaleza básica. El entrenamiento realizado es estándar y simplemente entrena al cliente para que opere el producto de manera adecuada y segura, y la capacitación no se percibe como un valor significativo para el cliente. La capacitación se realizará dentro de un mes después de que el producto se entregue al cliente.

La capacitación en este ejemplo es irrelevante para el contrato y no se contabiliza como una obligación de desempeño separada. El producto es la única obligación de desempeño en el contrato. Todos los ingresos en el contrato se reconocen cuando el control del producto se transfiere al cliente. En ese

momento, se debe provisionar los costos de la capacitación, luego de que el control del producto se haya transferido al cliente.

## **B. Obligaciones de desempeño separadas**

Después de identificar los bienes y servicios prometidos dentro de un contrato, se debe determinar cuáles de esos bienes y servicios se contabilizarán como obligaciones de desempeño separadas. Se sigue un modelo de dos pasos para evaluar si un bien o servicio prometido (o un paquete de bienes y servicios) es distinto:

- 1) Determinación del bien o servicio individual (**es decir, el bien o servicio es capaz de ser distinto**)
- 2) Determinación de si el bien o servicio es separable de otras promesas en el contrato (**es decir, el bien o servicio es distinto dentro del contexto del contrato**)

Los criterios en los pasos 1 y 2 descritos anteriormente se deben cumplir para concluir que el bien o servicio es distinto. Si se cumplen ambos criterios, las obligaciones de desempeño deben separarse. Los bienes y servicios que no son distintos de otros bienes o servicios prometidos se combinan hasta que se identifica un paquete de bienes o servicios que es distinto. La combinación de múltiples bienes o servicios puede dar como resultado la contabilización de todos los bienes o servicios prometidos en el contrato como una única obligación de desempeño.

### **Capaz de ser distinto**

Es importante considerar si el cliente puede beneficiarse del bien o servicio por sí mismo. Al hacer esta determinación, tenga en cuenta que:

- Un cliente puede beneficiarse de un bien o servicio si puede ser usado, consumido, vendido por un monto mayor al valor de desecho, o de otra manera retenido de una manera que genere beneficios económicos. Un cliente puede beneficiarse de algunos bienes o servicios por sí mismo o junto con otros recursos fácilmente disponibles.
- Un recurso fácilmente disponible es un bien o servicio que se vende por separado. El hecho de que LA ENTIDAD venda regularmente un bien o servicio por separado indica que un cliente puede beneficiarse de ese bien o servicio por sí mismo o con recursos fácilmente disponibles.

## Distinto en el contexto del contrato

Una vez que se determina que los bienes o servicios son capaces de ser distintos, el segundo paso requiere que esos bienes o servicios sean identificables por separado de otras promesas en el contrato.

Los siguientes factores pueden indicar que el bien o servicio no es separable de otras promesas en el contrato:

- LA ENTIDAD proporciona un servicio significativo de integración de múltiples bienes o servicios prometidos bajo el contrato (insumos) para crear un producto o productos combinados esperados por el cliente.
- Uno o más de los productos o servicios se modifican o personalizan de manera significativa.
- Los bienes o servicios son altamente interdependientes o interrelacionados. En otras palabras, cada uno de los bienes o servicios se ve significativamente afectado por uno o más de los otros bienes o servicios en el contrato.

### C. Servicios de instalación

Cuando un contrato con un cliente incluye productos y prestación de servicios de instalación, se necesita evaluar si el producto y los servicios de instalación representan dos obligaciones de desempeño o una obligación de desempeño combinada de la siguiente manera:

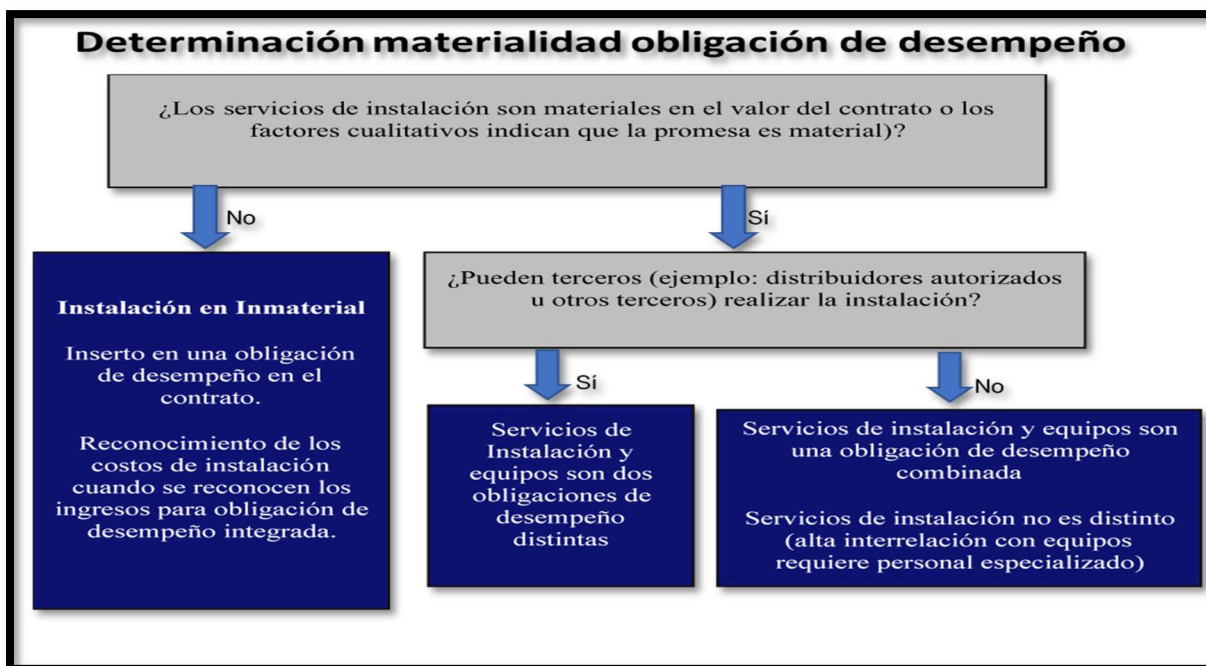


Figura 8: Árbol de Decisión de Determinación de Materiales de Obligación de desempeño

Fuente: Propia.

- Si la instalación puede realizarla un tercero autorizado por LA ENTIDAD: el producto y la instalación representan dos obligaciones de desempeño distintas. Consulte D. Ejemplos de aplicación práctica, Ejemplo 1.
- Si la instalación es especializada y solo puede ser realizada por LA ENTIDAD (o supervisada de cerca por LA ENTIDAD: el producto y la instalación deben combinarse en una obligación de desempeño. Esto será cierto solo para productos especializados. Consulte D. Ejemplos de aplicación práctica, Ejemplo 2.

#### D. Ejemplos de aplicación práctica

##### 1. Producto de envío y facturación con servicios de instalación y mantenimiento

LA ENTIDAD celebra un contrato para proveer e instalar productos en la ubicación del cliente y proporcionar servicios de mantenimiento por un período de cinco años. Los servicios de instalación pueden ser realizados por LA ENTIDAD o un tercero sin la participación de LA ENTIDAD (como un tercero autorizado).

Tabla 18: Análisis Separación Obligación de Desempeño

Fuente: Propia.

Prometido bien o servicio	Paso 1 - Capaz de ser distinto	Paso 2 - Distinto dentro del contexto del contrato	
Producto	El producto estándar se vende de forma autónoma y el cliente puede obtener la instalación desde otra fuente. El producto es <b>capaz de ser distinto</b> .	El producto puede o no ser distinto en el contexto del contrato de instalación, ver a continuación.	
Prometido bien o servicio	Paso 1 - Capaz de ser distinto	Paso 2 - Distinto dentro del contexto del contrato	
Instalación	La instalación puede ser proporcionada por LA ENTIDAD o un tercero (como un tercero autorizado por LA ENTIDAD) por separado, por lo	Escenario 1: la instalación es inmaterial (con relación al valor del contrato y es cualitativamente inmaterial para el cliente). Escenario 2: la instalación es material (en	La instalación es inmaterial, no se considera distinta del producto.

	que el servicio <b>puede ser distinto.</b>	relación al valor del contrato y / o es cualitativamente importante para el cliente).	
<p>El producto y la instalación no están altamente interrelacionados o interdependientes, ya que un tercero puede proporcionar la instalación sin la participación de LA ENTIDAD.</p> <p>El producto y la instalación se pueden proporcionar por separado e independientemente el uno del otro. Como tal, el producto y la instalación son <b>distintos dentro del contexto del contrato.</b></p>			
Servicios de mantenimiento	Los servicios de mantenimiento se pueden vender por separado de la venta de productos. Los servicios de mantenimiento son <b>capaces de ser distintos.</b>	Los servicios de mantenimiento no están altamente interrelacionados con las otras promesas. Son Independientes. Los servicios de mantenimiento son <b>distintos dentro del contexto del contrato.</b>	

**Conclusión contable:**

- Escenario 1: la instalación no es material en el contexto del contrato. Dos obligaciones de desempeño: (1) producto, incluida la instalación (obligación de desempeño combinado) y (2) servicios de mantenimiento.
- Escenario 2: la instalación es material en el contexto del contrato. Tres obligaciones de desempeño: (1) producto, (2) instalación y (3) servicios de mantenimiento.

**2. Producto especializado con servicios de instalación y repuestos**

LA ENTIDAD celebra un contrato para proveer e instalar productos especializados y suministrar repuestos. Los servicios de instalación incluyen la integración de múltiples componentes del producto en las instalaciones del cliente para que el producto funcione como una sola unidad. Los servicios de instalación no pueden ser realizados por un tercero y requieren una gran experiencia por parte del personal de LA ENTIDAD. Los servicios de instalación toman aproximadamente de dos a cuatro meses, dependiendo de la ubicación de la mina del cliente.

Tabla 19: Análisis Obligación de Desempeño para Producto Especializado

Fuente. Propia.

Bien o Servicio Prometido	Paso 1 – Capaz de ser distinto	Paso 2 – Distinto en el contexto del contrato
Producto	El cliente se puede beneficiar del producto junto con otros recursos. El producto puede ser declarado <b>distinto</b> .	El producto e instalación están altamente interrelacionados. Los servicios de instalación requieren el conocimiento especializado del personal. La participación de este personal en las actividades de instalación es significativa desde una perspectiva cualitativa dado el conocimiento técnico requerido.
Instalación	El cliente podrá beneficiarse con la instalación junto con otros recursos. La instalación se <b>puede considerar distinta</b> .	La intervención de LA ENTIDAD en la instalación es esencial para que ésta entregue el producto de acuerdo con las especificaciones del cliente y dentro de las condiciones especificadas por el cliente.  El producto <b>no es distinto en el contexto del contrato</b> , y se combina con la instalación.
Repuestos	Los repuestos pueden venderse por separado a partir de la venta del producto. Los repuestos se <b>pueden considerar distintos</b> .	Los repuestos no son altamente interrelacionados con las otras promesas. Los repuestos pueden proporcionarse independientemente y por separado de los otros bienes y servicios del contrato. Los repuestos son <b>distintos en el contexto del contrato</b> .

**Conclusión contable:** Dos obligaciones de desempeño: (1) producto especializado, incluida la instalación (obligación de desempeño combinado) y (2) piezas de repuesto.

### **7.2.2. Consideraciones del principal v/s Agente**

Cuando un tercero está involucrado en la venta de bienes o servicios al cliente, la determinación de si LA ENTIDAD actúa como principal o agente afectará el monto de los ingresos reconocidos.

- Cuando LA ENTIDAD es el principal, es responsable y toma el control de los bienes o servicios a proporcionados por el tercero. LA ENTIDAD reconoce los ingresos relacionados con los bienes o servicios proporcionados por el tercero, así como el costo relacionado de los bienes vendidos.
- Cuando LA ENTIDAD es el agente, no controla los bienes o servicios proporcionados por el tercero antes de que el bien o servicio se transfiera al cliente. El tercero es directamente responsable de proporcionar el bien o servicio desde la perspectiva del cliente. LA ENTIDAD solo reconoce como ingresos lo que obtiene por la gestión de venta (es decir, la comisión).
- Los siguientes indicadores deben considerarse al determinar si LA ENTIDAD controla cada bien o servicio especificado y, por lo tanto, es el principal:
  - LA ENTIDAD es el principal responsable de cumplir la promesa de proporcionar el bien o servicio especificado, incluida la aceptación.
  - LA ENTIDAD tiene un riesgo de inventario antes o después de que (por ejemplo, la devolución) el bien o servicio especificado ha sido transferido al cliente.
  - LA ENTIDAD tiene discreción para establecer precios para el bien o servicio especificado.

Si un contrato con un cliente incluye más de un bien o servicio especificado, LA ENTIDAD podría ser un principal para algunos bienes o servicios específicos y un agente para otros.

### **7.2.3. Gastos de envío y manipulación**

Los gastos de envío y manipulación no se consideran una obligación de desempeño separada. Si se reconoce el control de la transferencia y los ingresos relacionados antes de que se lleven a cabo las actividades de envío y manejo, los costos relacionados de esas actividades de envío y manejo deben provisionarse.

### **7.2.4. Garantías**

Las garantías se incluyen comúnmente en los acuerdos para vender bienes o servicios, ya sea por escrito en el contrato o implícita en base a las prácticas comerciales habituales.

Hay dos tipos de garantías: garantías estándar del producto y garantías de tipo servicio. Las garantías de tipo servicio brindan un servicio (como mantenimiento o cobertura extendida más allá del período de



garantía estándar del producto) además de la garantía de que el producto cumple con las especificaciones acordadas.

A continuación, se muestra un resumen de un árbol de decisiones para evaluar el tipo de garantía que se proporciona y si una garantía será una obligación de desempeño por separado:

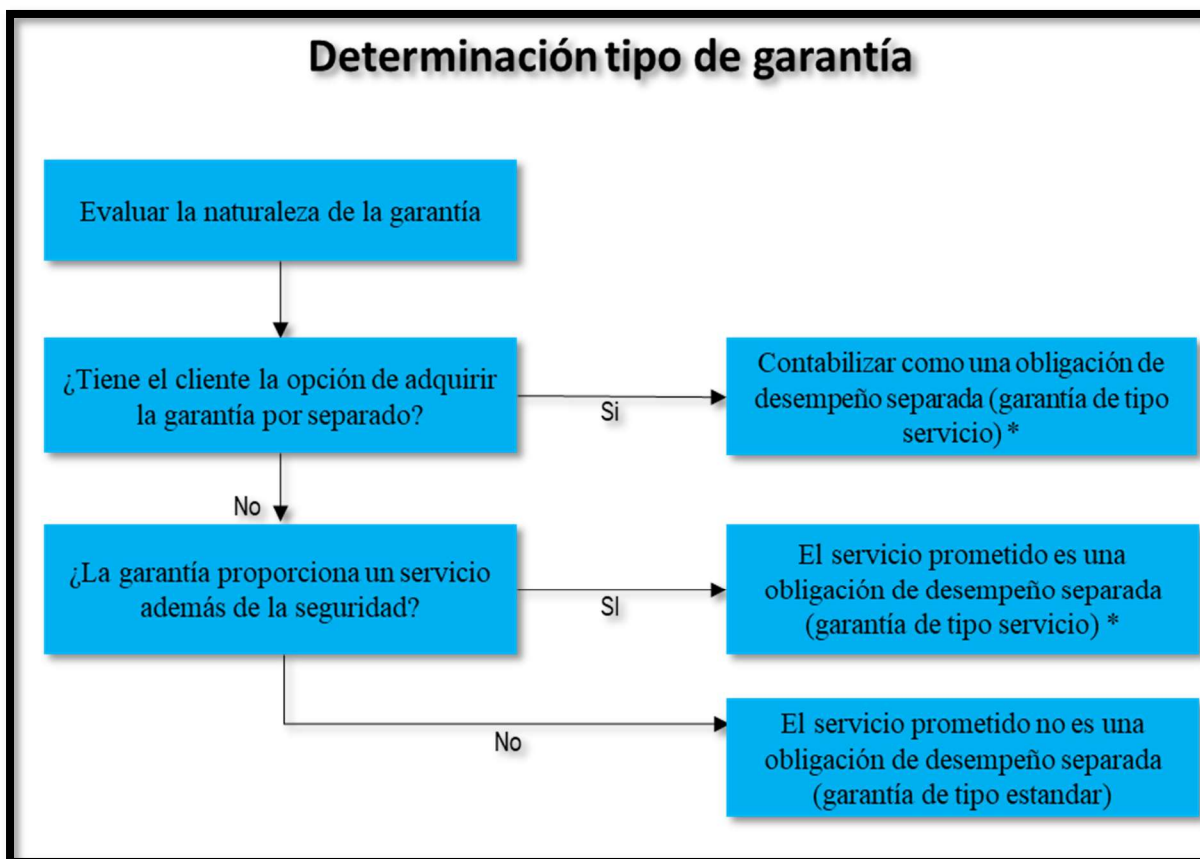


Figura 9: Árbol de decisión Determinación Tipo de Garantía

Fuente: Propia.

\* Asigne el precio de la transacción a la garantía y difiera los ingresos según sea necesario

Cuando LA ENTIDAD proporciona un producto o servicio con una garantía, LA ENTIDAD debe evaluar si la garantía representa una obligación de desempeño separada. Una garantía representa una obligación de desempeño separada cuando proporciona a un cliente un **servicio además de la garantía** (como mantenimiento o cobertura extendida más allá del período de garantía estándar del producto) de que el producto o servicio cumple con las especificaciones acordadas. Al hacer esta evaluación, se deben considerar los siguientes factores:

- Si la **ley lo exige**. Si la ley exige que LA ENTIDAD proporcione una garantía, la existencia de esa ley indica que la garantía prometida no es una obligación de desempeño.

- La **duración** del período de cobertura de la garantía: LA ENTIDAD debe considerar si la duración del período de cobertura de la garantía es consistente con el período de cobertura de la garantía ofrecido a clientes similares. Tenga en cuenta que la duración del período de contrato no necesariamente conduce a una decisión predeterminada de que una garantía con un período más largo es una garantía de tipo de servicio.
- La **naturaleza de las tareas que** LA ENTIDAD promete realizar: si es necesario realizar tareas específicas para garantizar que un producto cumple con las especificaciones acordadas (por ejemplo, inspeccionar el producto y realizar las reparaciones necesarias para llevar el producto a las especificaciones acordadas), entonces esas tareas probablemente no den lugar a una obligación de desempeño.

### **A. Garantías de tipo Calidad**

Las garantías tipo calidad no representan una obligación de desempeño separada.

Una vez que se registran las garantías de tipo calidad, la responsabilidad de la garantía se debe evaluar de forma continua para garantizar que los cambios en el entorno del vendedor u obligaciones se reflejen en el pasivo registrado. El pasivo debe ajustarse (con la compensación registrada como un ajuste a los costos de ventas) a medida que ocurren los cambios en las estimaciones.

### **B. Garantías de Tipo Servicio**

Un contrato que proporciona al cliente una opción para comprar una garantía por separado (por ejemplo, garantía extendida) o una garantía que brinda servicio al cliente más allá de corregir defectos que existían en el momento de la venta se contabilizan como garantía de tipo servicio.

Una garantía de tipo servicio representa un servicio distinto y es una obligación de desempeño separada. Por lo tanto, una parte del precio de la transacción se asigna a la garantía en función del precio de venta independiente estimado de la garantía, que se establece al inicio del contrato. Esa cantidad de ingresos se diferirá en el momento de la venta del producto y se reconocerá durante el período de garantía.

Los cambios en los costos estimados para satisfacer la garantía no dan como resultado una revisión del precio de venta independiente relativo utilizado para determinar la porción del precio de la transacción asignada a la garantía. Por el contrario, esto se puede utilizar para revisar el precio de venta independiente futuro.

### 7.2.5. Bienes o Servicios Gratuitos

LA ENTIDAD debe evaluar si los bienes y servicios "gratuitos" incluidos en el contrato representan obligaciones de desempeño separadas.

Algunos ejemplos de artículos "gratuitos" que pueden incluirse en los contratos son:

- Repuestos gratuitos u otros productos con la compra de un producto, y
- Servicios de capacitación gratuitos con la compra de un producto.

Cuando tales bienes y servicios gratuitos se consideren como obligaciones de desempeño distintas, una parte del precio de la transacción se asignará y reconocerá cuando el control de los bienes o servicios gratuitos se transfiera al cliente.

Tabla 20: Ejemplo entregas bienes gratuitos

Fuente: Propia.

<b>EJEMPLO ILUSTRATIVO</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• LA ENTIDAD celebra un contrato con un cliente para tres productos. Debido a que el cliente compró tres productos en el mismo contrato, LA ENTIDAD acordó brindarle al cliente un producto adicional libre de costo con su compra. LA ENTIDAD entregará el producto dentro de los 60 días posteriores a la entrega del producto.</li></ul> <p>LA ENTIDAD identificó que el producto es un "bien o servicio gratuito" en el contrato y determinó que el producto es una promesa importante y debe evaluarse para determinar si se trata de una obligación de desempeño:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Capaz de ser distinto:</b> el cliente puede beneficiarse del producto junto con otros recursos fácilmente disponibles.</li><li>• <b>Distinto dentro del contexto del contrato:</b> el producto no está altamente interrelacionado con los tres productos. El producto se puede proporcionar por separado e independientemente de los otros bienes en el contrato.</li></ul> <p><b>Conclusión:</b> LA ENTIDAD determinó que el producto representa una obligación de desempeño distinta en el contrato.</p>

### **7.2.6. Opciones del cliente para bienes o servicios adicionales**

Los contratos pueden dar a los clientes la opción de comprar bienes o servicios adicionales sin costo o a un precio con descuento. Las opciones del cliente para adquirir bienes o servicios adicionales deben evaluarse para determinar si tales opciones representan obligaciones de desempeño separadas. Ejemplos de estas opciones pueden incluir lo siguiente:

- Reembolsos porcentuales potenciales por niveles (basados en que el cliente exceda un volumen específico de compras),
- Créditos compras futuras,
- Bienes o servicios gratuitos (por ejemplo, repuestos gratuitos).

Si un contrato le brinda al cliente la opción de adquirir bienes o servicios adicionales, esa opción se considera como una obligación de desempeño separada si proporciona un "derecho material" que el cliente no recibiría sin celebrar el contrato.

En los casos en los que la opción proporciona un derecho material, el cliente, en esencia, le está pagando a LA ENTIDAD anticipadamente por un descuento en bienes o servicios futuros. Una parte del precio del contrato debe asignarse a la opción de bienes y servicios futuros, y los ingresos relacionados con esos bienes y servicios futuros se reconocerán cuando se transfieran al cliente o cuando la opción expire.

### **7.3. PASO 3: DETERMINE EL PRECIO DE LA TRANSACCION**

El precio de transacción es la cantidad de contraprestación esperada a cambio de transferir los bienes o servicios prometidos a un cliente, excluyendo los montos recaudados en nombre de terceros (por ejemplo, impuestos a las ventas). El precio de la transacción puede incluir montos fijos, montos variables o ambos. El precio de la transacción se determina al inicio del contrato.

#### **Importes incluidos en el precio de la transacción**

El precio de la transacción incluye lo siguiente:

- Consideración fija (base): la consideración fija (base) generalmente se observa en el contrato con el cliente según corresponda. Este es el componente principal del precio de la transacción.
- Consideración variable: la contraprestación variable representa elementos del precio de la transacción que son variables, como descuentos por volumen, reembolsos, liquidación de daños, devolución de productos, etc.

El precio de la transacción también debe tener en cuenta los siguientes factores:

- La existencia de un componente de financiamiento significativo en el contrato es cuando LA ENTIDAD o su cliente proporcionan un financiamiento a la otra parte en la transacción.
- Consideración pagadera al cliente, en los casos en que LA ENTIDAD pague montos de efectivo a su cliente que no sean variables.
- Consideración no monetaria (por ejemplo, acciones, servicios prometidos, inventario, PP & E, activos intangibles).

### **Excluir impuestos a las ventas y otros impuestos similares**

Todos los impuestos determinados por la autoridad gubernamental que se imponen y concurren con una transacción específica que genera ingresos y que LA ENTIDAD obtiene de un cliente (por ejemplo, impuesto al valor agregado y algunos impuestos especiales) deben excluirse de los ingresos.

#### **7.3.1. Consideración variable**

Además del precio fijo (base), muchos contratos también incluyen una consideración variable. Si la contraprestación prometida en un contrato incluye un monto variable, LA ENTIDAD debe estimar la cantidad de contraprestación a la que tendrá derecho (u obligado a pagar) a cambio de transferir los bienes o servicios prometidos a un cliente.

Todas las contraprestaciones variables se estiman al inicio del contrato y se contabilizan como una reducción de los ingresos una vez que se transfiere el control de los bienes y servicios, en lugar de un costo.

##### **7.3.1.1. Estimación de la consideración variable**

La cantidad de consideración variable puede estimarse usando el siguiente enfoque:

- Identifique la cantidad más probable al inicio del contrato.
- Identifique la probabilidad de que ocurra el evento futuro.
- El monto más probable solo debería incluirse en el precio de la transacción si es probable que no se produzca una reversión significativa de los ingresos en períodos futuros.
- Si es probable que ocurra el evento futuro, LA ENTIDAD debe contabilizar ese monto como un ajuste a los ingresos cuando se reconocen por el bien o servicio relacionado. Por ejemplo, si LA ENTIDAD determina que es probable que se incurra en multas relacionadas con la entrega tardía del producto, la estimación del monto debe incluirse en el precio de la transacción como una

reducción de los ingresos. El monto de las multas reduce la cantidad de ingresos reconocidos cuando se reconoce el ingreso por la venta del producto.

- LA ENTIDAD actualizará sus estimaciones de contraprestación variable al final de cada período.

### **7.3.1.2. Derechos de Devoluciones**

Las devoluciones son una forma de consideración variable. Cuando un contrato con un cliente para productos incluye un derecho de devolución, LA ENTIDAD debe estimar al inicio del contrato la cantidad que se espera que se devuelva utilizando el método del valor esperado. La contabilización de los derechos de retorno requiere el reconocimiento de un activo de rendimiento asociado (al costo y sujeto a deterioro) y un pasivo de devolución (al precio de transacción). Esto puede completarse de forma consolidada, en lugar de contrato por contrato.

#### **EJEMPLO ILUSTRATIVO**

LA ENTIDAD celebra un contrato con un cliente por 100 unidades a un precio de \$ 100 cada una, para una consideración total de \$ 10,000. Se recibe efectivo del cliente cuando el producto se entrega en la ubicación del cliente. Para algunos productos, LA ENTIDAD permite que el cliente devuelva el producto en función de ciertos criterios (por ejemplo, el producto no cumple con las expectativas, el cliente no está satisfecho con el producto) dentro de los 60 días. El costo de LA ENTIDAD de cada producto es de \$ 60.

LA ENTIDAD también estima que los costos de recuperación de los productos del cliente (por ejemplo, envío, otros costos de logística) serán irrelevantes y espera que los productos devueltos puedan revenderse con un beneficio. Para estimar la consideración variable a la que LA ENTIDAD tendrá derecho, usa el método del valor esperado para estimar que 97 productos no serán devueltos.

Tras la transferencia del control de las 100 unidades, la entidad no reconoce ingresos por los 3 productos que espera se devuelvan. En consecuencia, se reconoce lo siguiente:

Tabla 21: Ejemplo contable de derechos de devolución

Fuente: Propia.

BALANCE	DÉBITOS	CRÉDITOS	DESCRIPCIÓN
Caja	10.000		\$100 × 100 unidades transferidas.
Ingreso		9.700	\$100 × 97 unidades que no se espera que sean devueltos
Responsabilidad de devolución		300	Reembolso de \$ 100 × 3 unidades que se espera que sean devueltos
Costo de Venta	5.820		\$60 × 97 unidades que no se espera que sean devueltos
Activos – inventario devuelto	180		Nota: Inventario relacionado con devoluciones de productos. \$60 × 3 unidades por su derecho a recuperar productos de los clientes al liquidar la responsabilidad de reembolso
Inventario		6.000	\$60 × 100 unidades.

### 7.3.2. Componente de financiamiento significativo

El financiamiento significativo se aplica solo en situaciones en las cuales, según los términos originales del contrato, se recibe una parte de la contraprestación por parte del cliente más de un año antes o después de que la transferencia o entrega de los bienes se haya realizado al cliente.

La Compañía debe considerar la naturaleza de los términos de pago al hacer esta determinación. Un pago recibido más de un año antes de la transferencia de bienes al cliente no indica automáticamente que hay un componente de financiamiento significativo. Por ejemplo, un pago inicial o anticipo recibido de un cliente para asegurar el contrato o la reserva del cliente para un período de fabricación que no está destinado a financiar las operaciones de LA ENTIDAD generalmente no indicaría que hay un componente de financiamiento significativo en el contrato.

### **7.3.3. Consideración a pagar al cliente**

La contraprestación pagadera al cliente incluye montos en efectivo que la Compañía paga, o espera pagar, al cliente (por ejemplo, el distribuidor o cliente final). La consideración pagadera a un cliente también incluye crédito u otros ítems (por ejemplo, cupones, comprobantes o notas de crédito que se pueden aplicar contra los importes adeudados a LA ENTIDAD).

LA ENTIDAD primero debe determinar si la contraprestación pagada o pagadera a un cliente es un pago por un bien o servicio distinto recibido del cliente.

#### **LA ENTIDAD no recibe un bien o servicio distinto**

La contraprestación pagadera al cliente debe contabilizarse como una reducción del precio de la transacción (es decir, una reducción de los ingresos) al final de:

- (1) cuando LA ENTIDAD reconoce los ingresos por los bienes o servicios relacionados al cliente,  
o
- (2) cuando LA ENTIDAD paga o se compromete a pagar la contraprestación. Ejemplos de estos incluyen, pero no se limitan a concesiones de ventas y
- (3) reclamo fuera de garantía.

#### **LA ENTIDAD recibe un bien o servicio distinto**

El pago al cliente a cambio de un bien o servicio distinto que el cliente transfiere a LA ENTIDAD no debe tratarse como una reducción en los ingresos. Si la contraprestación pagadera a un cliente es un pago por un bien o servicio distinto del cliente, la compra del bien o servicio debe contabilizarse de la misma manera que otras compras a proveedores.

### **7.3.4. Consideración no monetaria**

La consideración por parte del cliente puede ser en forma de bienes, servicios u otra consideración que no sea en efectivo (por ejemplo, el intercambio de productos con la compra de productos). El valor razonable de la contraprestación no monetaria al inicio del contrato se incluye en el precio de la transacción y, por lo tanto, en los ingresos. La Compañía debe documentar adecuadamente su estimación del valor razonable que se incluye en el precio de la transacción.



### **7.3.5. Cambios en el precio de la transacción después del inicio del contrato**

Después del inicio del contrato, el precio de la transacción puede cambiar por varias razones. Si el cambio es como resultado de la resolución de eventos inciertos, el cambio en el precio de la transacción debe asignarse a las obligaciones de desempeño sobre la misma base que la asignación inicial. Si el cambio en el precio de la transacción es el resultado de una modificación del contrato, LA ENTIDAD debe determinar a qué obligaciones de desempeño debe aplicarse el cambio en el precio de la transacción.

## **7.4. PASO 4: ASIGNE EL PRECIO DE LA TRANSACCION A LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO**

### **7.4.1. Determinación de precios de venta independientes**

Una vez que se identifican las obligaciones de desempeño por separado y se determina el precio de la transacción, el precio de la transacción se asigna a las obligaciones de desempeño en proporción a sus precios de venta independientes (es decir, sobre una base de precios de venta prorrateados relativos). El precio de venta independiente deberá determinarse en contratos en los que se identificaron más de una obligación de desempeño en el Paso 2.

#### **¿Cuál es el precio de venta independiente?**

El precio de venta independiente es el precio al que LA ENTIDAD vendería un bien o servicio prometido por separado a un cliente. Un precio o precio de lista contractualmente establecido para un bien o servicio puede ser el precio de venta independiente. Si un precio de venta independiente no es directamente observable, se debe estimar.

## **Enfoques de estimación**

Cuando el precio de venta independiente de un bien o servicio no sea observable, el precio de venta independiente de un bien o servicio se calculará utilizando el siguiente método:

- **Enfoque de costo esperado más margen:** Costos estimados de satisfacer una obligación de desempeño con un margen apropiado para ese bien o servicio.

LA ENTIDAD actualiza periódicamente sus estimaciones de los precios de venta independientes de bienes y servicios.

- **Aplicación del método de precio de venta independiente relativo**

Una vez que se determina el precio de venta independiente para los distintos bienes y servicios en un contrato, el precio de la transacción se asigna a esas obligaciones de desempeño utilizando el método de precio de venta independiente relativo (es decir, asignación prorrateada).

### **7.4.2. Asignación de descuentos a obligaciones de desempeño**

Cuando se vende un conjunto de bienes y servicios, el precio de venta del paquete suele ser menor que la suma de los precios de venta individuales. Por ejemplo, un cliente puede recibir un descuento por comprar múltiples unidades de producto en un solo contrato. Este descuento resultante normalmente se asignaría proporcionalmente a todas las obligaciones de desempeño basadas en el método de precio de venta independiente relativo.

Sin embargo, se puede determinar que el descuento no está relacionado con todos los bienes o servicios prometidos en el contrato. En este caso, que no se espera que sea común, se debe asignar el descuento total del contrato a solo aquellos bienes o servicios con los que se relaciona si se venden por separado.

### **7.4.3. Asignación de consideración variable a las obligaciones de desempeño**

La consideración variable puede ser atribuible a una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño en el contrato. Por ejemplo, una bonificación basada en el rendimiento puede estar relacionada con la entrega oportuna de una unidad de producto en particular en un contrato para varias unidades de producto.

LA ENTIDAD debe asignar una cantidad variable completamente a una única obligación de desempeño si se cumplen los dos criterios siguientes:

- a) Los términos de un pago variable se relacionan específicamente con los esfuerzos para cumplir con la obligación de desempeño (o con un resultado específico al satisfacer la obligación de desempeño).
- b) La asignación representa la cantidad de contraprestación a la que LA ENTIDAD espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios prometidos al cliente.

## **7.5. PASO 5: RECONOCER LOS INGRESOS**

Los ingresos se reconocen solo cuando las obligaciones de desempeño identificadas se satisfacen transfiriendo un bien o servicio prometido a un cliente. Se considera que un bien o servicio se transfiere cuando el cliente obtiene el control. La transferencia de control al cliente representa la transferencia de los derechos con respecto al bien o servicio. La capacidad del cliente de recibir el beneficio del bien o servicio está representada por el derecho del cliente a sustancialmente todas las entradas de efectivo, o la reducción de las salidas de efectivo generadas por los bienes o servicios. Tras la transferencia del control, el cliente tiene la posesión exclusiva del derecho de usar y dirigir el uso del bien o servicio por el resto de su vida útil económica o consumir el bien o servicio en sus propias operaciones.

Al inicio del contrato, se debe determinar si la transferencia de control de una obligación de desempeño se cumple "a lo largo del tiempo" o en un "punto en el tiempo".

Ingresos por obligaciones de desempeño que no cumplen con los criterios de reconocimiento de ingresos a lo largo del tiempo es reconocido en un punto en el tiempo.

### **7.5.1. Obligaciones de desempeño satisfechas con el tiempo**

LA ENTIDAD transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo y, por lo tanto, cumple una obligación de desempeño y reconoce los ingresos a lo largo del tiempo, si **se cumple uno de los siguientes criterios:**

- El cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios proporcionados por el desempeño a medida que LA ENTIDAD lo realiza;
- El desempeño de LA ENTIDAD crea o mejora un activo (por ejemplo, trabajo en proceso) que el cliente controla a medida que se crea o mejora el activo; o
- El rendimiento de LA ENTIDAD no crea un activo con un uso alternativo, y tiene el derecho exigible de pago por el desempeño completado hasta la fecha.

En general, los ingresos por obligaciones de desempeño para productos de minería especializados y contratos de mantenimiento a largo plazo se reconocen a lo largo del tiempo.

#### **7.5.1.1. Criterios para el reconocimiento de ingresos a lo largo del tiempo**

Una obligación de desempeño se satisface con el tiempo si se determina que el cliente recibe y consume los beneficios conforme LA ENTIDAD avanza y que otra compañía no necesitaría volver a realizar sustancialmente el trabajo completado hasta la fecha si esa otra compañía cumpliera con el resto de la obligación de desempeño para el cliente.

Este criterio es generalmente aplicable a los contratos de "servicios puros", como contratos de mantenimiento a largo plazo en los que el cliente recibe y consume los beneficios a medida que LA ENTIDAD realiza los servicios según el contrato.

#### **El cliente controla el activo a medida que se crea o mejora**

Una obligación de desempeño se satisface con el tiempo si el cliente controla el activo a medida que se crea o mejora. Este criterio aborda las situaciones en las que el cliente controla cualquier trabajo en curso que surja del desempeño de LA ENTIDAD.

Para LA ENTIDAD, se espera que las situaciones en las que el cliente controla los activos a medida que se crean o mejoran sean excepcionales. Este criterio es generalmente aplicable a contratos de mantenimiento a largo plazo en los que el cliente controla el producto a medida que LA ENTIDAD lo mejora (es decir, realiza mantenciones y/o reparaciones).

#### **El activo se crea sin uso alternativo y derecho exigible de pago**

Una obligación de desempeño se satisface con el tiempo si se cumplen **ambos de los siguientes**:

- Los activos creados **no tienen otro uso** para LA ENTIDAD, el cliente u otro cliente. Por ejemplo, el producto está altamente diseñado y personalizado para una aplicación de cliente particular y prácticamente no podría ser rediseñado para ser utilizado por otro cliente sin que LA ENTIDAD incurra en costos significativos de reprocesamiento o venda el activo a un precio significativamente reducido a otro cliente.
- LA ENTIDAD tiene el **derecho exigible de pago** por el desempeño completado hasta la fecha si el contrato se cancela o cancela antes de su finalización. Los términos contractuales proporcionan una obligación explícita para que el cliente pague los costos incurrido y un margen razonable de rendimiento hasta la fecha, si el cliente rescinde el contrato.

Si no se cumplen los criterios anteriores, las obligaciones de desempeño se reconocerían puntualmente.

### **7.5.1.2. Medida del progreso de las obligaciones de desempeño satisfechas con el tiempo**

Cuando se ha determinado que una obligación de desempeño se cumple con el tiempo, se debe seleccionar un único método de reconocimiento de ingresos para la obligación de desempeño relevante que mejor describa el desempeño de LA ENTIDAD en la transferencia de los bienes o servicios. Se aplica este método consistentemente a obligaciones de desempeño similares y en circunstancias similares. Al final de cada período de informe, se debe volver a medir su progreso hacia la satisfacción total de una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo.

Los métodos de entrada se usarán para reconocer ingresos por obligaciones de desempeño satisfechas a lo largo del tiempo.

- Para el producto especializados: método de costo a costo.
- Para contratos de servicios: método de costo a costo cuando los insumos no se gastan de manera uniforme durante el período; método de línea recta cuando la evidencia respalda que los esfuerzos o aportes se gastan de manera uniforme durante el período.

Si LA ENTIDAD no tiene una base razonable para medir su progreso, los ingresos no deberían reconocerse hasta que se pueda medir. En este caso, se reconocerá los ingresos solo hasta los costos incurridos (es decir, con margen cero).

No se permite un cambio en el método utilizado para cada obligación de desempeño. Sin embargo, las estimaciones incluidas en la medida del progreso pueden actualizarse, por ejemplo, la revisión de los costos totales para completar el proyecto.

### **7.5.2. Obligaciones de desempeño satisfechas en un punto en el tiempo**

#### **7.5.2.1. Indicadores de punto en el tiempo**

Se debe determinar el punto específico para la transferencia de control, ya que marca el momento en el que deben reconocerse los ingresos. Para determinar este punto en el tiempo, se debe evaluar los siguientes cinco indicadores de transferencia de control.

#### **A. LA ENTIDAD tiene un derecho presente al pago**

La obligación actual de un cliente de pagar por bienes y servicios indica la capacidad del cliente para hacer uso de los bienes y servicios. Por lo general, existe un derecho incondicional al pago, de acuerdo con los términos del contrato, por ejemplo, con el pago de 30 a 60 días después del envío de los productos. Algunos contratos pueden contener cláusulas de plazo de pago con calendarios de pago de hitos que evidencian la obligación actual del cliente de pagar.

Los contratos pueden incluir cláusulas de retención de pagos, en virtud de las cuales el cliente retiene una parte del precio de compra para condiciones específicas, como la demostración del rendimiento del producto según las especificaciones o la entrega de la documentación técnica. Las cláusulas de retención dentro de los contratos generalmente no afectan el derecho actual de LA ENTIDAD al pago y, como tales, deben descartarse al evaluar la fecha de transferencia del control.

#### **B. La posesión física se transfirió al cliente**

La posesión física generalmente le da al titular la capacidad de dirigir el uso del activo y, por lo tanto, es un indicador de control del activo. En la mayoría de los casos, la posesión física por parte del cliente representa un indicador de transferencia de control al cliente.

Sin embargo, podría haber casos en que la posesión física no sea representativa de la transferencia de control por sí misma (es decir, ventas en consignación).

#### **C. El cliente tiene el título legal del activo**

Tener el título legal de un activo generalmente representa la propiedad del activo o los derechos legalmente reconocidos que excluyen el derecho de los demás al activo. El título legal permite a una entidad vender el activo, cambiarlo por otro activo o usarlo para asegurar o liquidar una deuda.

La transferencia del título generalmente corresponde a la transferencia de control. Sin embargo, la determinación de qué parte tiene el título de un activo no siempre se puede alinear con la parte que tiene la posesión física del activo, como por ejemplo los bienes en tránsito con la compañía de envío o los arreglos de facturación y retención.

La transferencia del título generalmente corresponde al momento de la transferencia del riesgo según los Incoterms.

#### **D. El cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo**

Las recompensas de la propiedad incluyen los derechos a toda apreciación del valor del activo, el uso sin restricciones del activo y la capacidad de vender, transferir u otorgar una garantía mobiliaria sobre el activo. Por el contrario, los riesgos de la propiedad incluyen absorber todas las disminuciones en el valor de mercado, incurrir en pérdidas debido al robo o daño del activo e incurrir en pérdidas debido a cambios en el entorno comercial.

Los Incoterms determinan cuándo el riesgo de pérdida y las recompensas de la propiedad pasan al cliente en casos donde el contrato no incluye disposiciones expresas con respecto a la transferencia del riesgo.

### **E. El cliente ha aceptado el activo**

Las disposiciones de aceptación del cliente se pueden incluir en los contratos para proporcionar lo siguiente (incluidos, entre otros):

- Permitir que el cliente pruebe el producto entregado;
- Exigir que LA ENTIDAD realice servicios adicionales después de la entrega de un producto inicial o el rendimiento de un servicio inicial (por ejemplo, se requiere a LA ENTIDAD para instalar / probar el producto entregado); e
- Identificar el trabajo necesario para completar el producto antes de que un cliente lo acepte.

### **La aceptación del cliente se considera una formalidad**

Si una cláusula del contrato indica que se requiere la aceptación de un activo por parte del cliente, el reconocimiento de ingresos puede producirse antes de que el cliente lo acepte (suponiendo que se hayan cumplido todos los otros indicadores de reconocimiento de ingresos) si LA ENTIDAD puede demostrar que, al momento de la entrega, el producto ya cumple con todos los criterios y especificaciones en las disposiciones especificadas por el cliente.

Esto se demuestra si las condiciones bajo las cuales el cliente tiene la intención de operar el producto se replican en las pruebas de preentrega (por ejemplo, las pruebas de aceptación de fábrica realizadas en el producto antes del envío a la ubicación del cliente).

La experiencia histórica con las mismas especificaciones y funcionalidades de un producto o paquete en particular que demuestre que el producto cumple con las especificaciones del cliente también puede proporcionar evidencia suficiente de que el producto enviado actualmente satisface las disposiciones de aceptación específicas del cliente.

LA ENTIDAD determinó que existe experiencia histórica para la mayoría de los productos, y no es necesario diferir los ingresos hasta que se reciba la aceptación formal del activo por parte del cliente. Los ingresos se reconocerán una vez que se transfiera el control según los Incoterms del contrato.

### **La aceptación del cliente no se considera una formalidad**

LA ENTIDAD celebra un contrato con un cliente por una unidad de productos por \$ 1M. Los términos de entrega son en punto de envío (*Incoterm FOB*). El contrato incluye las siguientes cláusulas de aceptación del cliente:

- El cliente realizará una inspección de calidad del producto antes del envío (es decir, las pruebas de aceptación de fábrica). Esta inspección no sustituye la inspección del cliente después de la llegada del producto a la ubicación del cliente.

- LA ENTIDAD y el cliente realizarán una inspección del producto cuando el envío llegue a la ubicación del cliente.
- XX días después de la fecha de puesta en servicio se considerará como el criterio de aceptación un certificado de aceptación firmado. El certificado de aceptación documenta la aceptación formal del producto por parte del cliente.

LA ENTIDAD debe determinar si la aceptación del cliente se considera una formalidad o si debería afectar el momento del reconocimiento de los ingresos.

#### Análisis

A través de la realización de los procedimientos de prueba de aceptación de fábrica antes del envío, LA ENTIDAD objetivamente puede demostrar que, al momento de la entrega, el producto ya cumple con todos los criterios y especificaciones en las disposiciones especificadas por el cliente. Además, LA ENTIDAD tiene experiencia histórica en la entrega de productos con las mismas especificaciones y funcionalidades. Por lo tanto, las disposiciones de aceptación del cliente no afectarían la determinación de cuándo el cliente ha obtenido el control del producto. LA ENTIDAD reconocerá los ingresos basados en los Incoterms en el contrato - punto de envío *FOB*.

### **7.5.3. Acuerdos de consignación**

A veces, el inventario se entrega en consignación a otras partes (por ejemplo, distribuidor, concesionario) en que se transfiere la posesión de los bienes a un consignatario. Al enviar en consignación, LA ENTIDAD puede comercializar mejor los productos acercándolos más al usuario final. LA ENTIDAD no cede su control del inventario hasta que el inventario se venda al cliente final. Las mercancías en consignación deben estar sujetas a un "acuerdo de consignación".

Factores que indican que es un acuerdo de consignación:

- LA ENTIDAD controla el producto hasta que ocurre un evento específico, como la venta del producto a un cliente final, o hasta que expira un período especificado.
- LA ENTIDAD puede exigir la devolución del producto o transferir el producto a un tercero (como otro distribuidor).
- El distribuidor no tiene una obligación incondicional de pagar por el producto (aunque podría requerirse el pago de un depósito).

Cuando el consignatario vende la mercancía a un tercero, el consignatario se ve obligado a pagar a LA ENTIDAD el producto de la venta de la mercancía. En una transacción de consignación, el riesgo de



propiedad permanece en LA ENTIDAD hasta que los bienes se vendan a un tercero. Los ingresos no deberían reconocerse hasta que el control de los bienes se haya transferido a un tercero.

#### **7.5.4. Acuerdos de Facturación anticipada (*bill-and-hold*)**

Los acuerdos de facturación y retención requieren que se facture al cliente por un producto, pero LA ENTIDAD retiene la posesión física del producto hasta que se transfiere al cliente en un momento futuro. En esta situación no se reconoce los ingresos hasta que se produzca la entrega al cliente.

#### **7.5.5. Disposiciones de recompra**

Las disposiciones de recompra pueden incluirse en algunos contratos que requieren que LA ENTIDAD recompre el producto u otros bienes a pedido del cliente a un precio de recompra garantizado.

#### **7.5.6. Contabilización de los costos del contrato**

Los costos del contrato se refieren a los costos incurridos por LA ENTIDAD en la obtención y cumplimiento de un contrato para proporcionar bienes y servicios a los clientes por contratos obtenidos y contratos en negociación.

##### **7.5.6.1. Costos para obtener un contrato**

Los costos incrementales de obtener un contrato (por ejemplo, comisiones de ventas, honorarios legales dependientes de la negociación exitosa del contrato) son costos que no se hubieran incurrido si el contrato no se hubiera obtenido y se reconocerán como un activo si LA ENTIDAD espera recuperarlos. Esto puede significar recuperación directa (por ejemplo, a través del reembolso en virtud del contrato) o recuperación indirecta (por ejemplo, a través del margen inherente al contrato). Los sueldos y beneficios de los empleados de ventas se incurren independientemente de si se obtiene un contrato y deben ser llevados a resultados cuando se incurre en ellos.

##### **7.5.6.2. Costos para cumplir un contrato**

LA ENTIDAD capitalizará los costos incurridos para cumplir un contrato solo si esos costos cumplen con **todos** los siguientes criterios:

- Los costos se relacionan directamente con un contrato o un contrato anticipado que LA ENTIDAD puede identificar específicamente (por ejemplo, los costos relacionados con los servicios que se prestarán en virtud de la renovación de un contrato existente o los costos de diseño de un activo a transferir según un contrato específico que aún no ha sido aprobado).
- Los costos generan o mejoran los recursos de LA ENTIDAD que se utilizarán para satisfacer (o seguir satisfaciendo) las obligaciones de desempeño en el futuro.
- Se espera recuperar los costos.

Si los costos incurridos para cumplir un contrato no dan lugar a un activo de acuerdo con los criterios anteriores, deben ser contabilizados como gastos a medida que se incurren. Los costos administrativos generales y los costos de materiales desperdiciados, mano de obra u otros recursos deben ser llevados a gastos cuando se incurre en ellos.

#### **7.5.6.3. Amortización y deterioro de los costos capitalizados**

Todos los costos de los contratos capitalizados se amortizan según el método de línea recta, y el gasto se reconoce cuando LA ENTIDAD transfiere los bienes o servicios al cliente.

Cualquier activo registrado está sujeto a una evaluación de deterioro al final de cada período, ya que los costos que dan lugar a un activo deben continuar siendo recuperables a lo largo del acuerdo para cumplir con los criterios de capitalización. Existe un deterioro si el valor en libros de cualquier activo excede la cantidad de contraprestación que se espera recibir a cambio de proporcionar esos bienes y servicios, menos los costos restantes que se relacionan directamente con la prestación de esos bienes y servicios.

## 8. BIBLIOGRAFIA:

IASB. (2014). Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos de Clientes. En Norma Internacional de Información Financiera 15(1 - 60). Londres, Reino Unido: IFRS Foundation.

IASB. (2017). Interpretations Committee Meeting/Right to payment for performance completed to date (IFRS 15). Londres, Reino Unido: IFRS Foundation.

IASB. (2017). Exposure Draft and comment letters—Clarifications to IFRS 15. Londres, Reino Unido: IFRS Foundation.

IASB. (2001). Ingresos de Actividades Ordinarias NIC18. Londres, Reino Unido: IASCF.

FASB. (2014). Revenue from contracts with customers (ASC 606). Estados Unidos: Financial Accounting Foundation.

FASB. (2009). Multiple-Deliverable Revenue Arrangements Update ASC605. Estados Unidos: Financial Accounting Foundation.

IASB. (2004). Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores NIC8. Londres, Reino Unido: Financial Accounting Foundation.

Leonardo Torres. (2016). CONFERENCIA. En NIIF 15: Ingresos Provenientes de Contratos con Clientes. Santiago, Chile: Universidad de Chile.

Deloitte. (2017). Implementación de la NIIF 15. Londres, Reino Unido: The Creative Studio at Deloitte.

KPMG. (2019). Revenue IFRS® 15 handbook. Reino Unido: KPMG IFRG Limited.

E&Y. (2019). A closer look at IFRS 15, the revenue recognition standard. Londres, Reino Unido: Artwork by Creative Services Group London.

Wüstemann Jens, Kierzek Sonja. (2011). Revenue Recognition under IFRS Revisited: Conceptual Models, Current Proposals and Practical Consequences. 15/06/2020, de Taylos & Francis Online Sitio web: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09638180500379111>

Holzmann, Oscar J., Munter Paul. (2014). New Revenue Recognition Guidance. The Journal of Corporate Accounting & Finance, 73.

Stephen Robbins, Timothy Judge. (2009). Comportamiento Organizacional. México: PEARSON EDUCACIÓN.

García Benau, M. (2011). Reconocimiento de ingresos. España: Universidad de Valencia.

Jaramillo María Orfanery. (2006, mayo 2). *Enfoque positivista de la contabilidad*. Recuperado de <https://www.gestiopolis.com/enfoque-positivista-de-la-contabilidad/>

Claudia Negrete Jiménez. (2012). Gestión del Cambio Organizacional. México: Universidad de Guanajuato.

Arthur Zimmermann. (2000). Cambio Organizacional. Quito, Ecuador:

Natalia Jara Pinilla. (2014). Gobierno Corporativo: Una Revisión. Santiago, Chile: UNIVERSIDAD DE CHILE.