

COLEGIO UNIVERSITARIO DE ESTUDIOS FINANCIEROS
GRADO EN
ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS
TRABAJO DE FIN DE GRADO
Análisis de Casos Prácticos Desde el Punto de Vista Contable



NIIF 15, Análisis de la norma y Estudio de su
impacto en Empresas de Telecomunicaciones

Autor: Gallego Barranco, Ignacio
Tutor: Martínez Otero, José María

Madrid, abril de 2019

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

1. Introducción a NIIF 15	2
1.1. Objetivo de la norma	4
1.1.1. Contrato:	4
1.1.2. Ingreso y Precio:	4
1.2. Aplicación	5
1.2.1 Método Modificado:	5
1.2.2 Método Retroactivo:	6
2. Normas contables derogadas	7
2.1. IFRIC 13	7
2.2. IFRIC 15	8
2.3. IFRIC 18	8
2.4. IAS 11	10
2.5. IAS 18	11
2.6. SIC – 31	12
3. Fases de Implementación de la Norma	13
3.1 Identificación de los contratos de los clientes	13
3.1.1 Combinación contractual	14
3.1.2 Modificación contractual	14
3.2 Identificar las diferentes obligaciones de desempeño del contrato	15
3.3. Determinar el precio de transacción	16
3.4 Asignar el precio de transacción a las diferentes obligaciones de desempeño del contrato	17
3.4.1 Costes de obtención de contratos	18
3.4.2 Costes de cumplimiento de contratos	19
3.5. Reconocer los ingresos cuando las obligaciones de desempeño quedan satisfechas	19
4. Impacto de la NIIF 15 en Sector de Telecomunicaciones:	20
4.1 Primeros Pasos	20
4.2 Proyecto de Implantación	21
4.3 Impacto en los Estados Financieros	24
4.3.1 Activo Contractual	25

4.3.2 Pasivo Contractual.....	26
4.4 Ejemplos de reconocimiento de ingreso.....	27
4.4.1 Definiciones	28
4.4.2 Modificación contractual.....	28
4.4.3 Derecho Material vs Cobro Anticipado.....	29
4.4.4 Determinación del precio de Transacción.....	30
5. Conclusiones.....	33
Bibliografía.....	36
Índice de Tablas.....	37

1. Introducción a NIIF 15

La contabilidad de las empresas, al igual que éstas, debe evolucionar con el tiempo para adaptarse a las necesidades y al entorno económico cambiante que afecta directamente a su actividad. Para ello, en el año 1973, se generó un acuerdo entre los representantes contables de un conjunto de países, llamado IASC (International Accounting Standards Committee) con el fin de compatibilizar la normativa contable, a través de las NIC (Normas Internacionales de Contabilidad), que permiten facilitar la comparación de la información de las empresas. Esta institución ha ido evolucionando y en 2001 fue sustituida por el IASB (International Accounting Standards Board), encargado de publicar las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera), también conocidas como IFRS (International Financial Reporting Standards) y su interpretación. Las normas publicadas desde el año 2001 persiguen la simplificación del sistema contable, unificando normas antiguas e interpretándolas bajo un marco contable común. Durante el presente trabajo, analizaremos la nueva ley contable publicada el 28 de mayo de 2014, la NIIF 15. Según (ICAC, 2017). *“El objetivo de esta Norma es establecer los principios que aplicará una entidad para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de un contrato con un cliente”.* (NIC-NIIF, s.f.)

NIIF 15 plantea un desafío. Las compañías españolas cotizadas y no solo las empresas nacionales, a nivel mundial afectara a todo tipo de sectores e

industrias de los 75 países que aplican NIIF 15, deben adaptar la normativa, así como las que, por cuenta propia, han decidido optar por el nuevo sistema de reconocimiento de ingresos. Esta decisión u obligación está provocando en el corto y medio plazo, un cambio en el sistema de contabilidad de las compañías, compleja por la modificación del tratamiento contable de los ingresos. Desde un punto de vista objetivo, la nueva norma ayudará a generar mayor transparencia en las operaciones que llevan a cabo las empresas, pudiendo ofrecer una información más detallada y cercana a la realidad del negocio. Asimismo, permitirá a los inversores tener una visión más detallada del valor que generan las transacciones al negocio, mediante la obtención de una información más certera. No solo eso, ya que se trata de un esfuerzo para compaginar la extensa normativa que regulaba los ingresos procedentes de contratos de diferentes sectores, lo que ayudará a contrastar de una forma más eficiente la información de las empresas, ¿pero a qué costo?

Es cierto que las ventajas que ofrece NIIF 15 auguran un beneficio para todas las compañías y otros agentes económicos como pueden ser los analistas o los auditores, pero a la vez genera una serie de problemas que son necesarios contemplar y valorar para estimar el efecto real que tiene la nueva norma en la economía. No es de extrañar, que compañías cotizadas ya hayan avisado del impacto que la nueva norma tiene en su estado de resultados. También es necesario un papel desempeñado por empresas e instituciones, aunando intereses y recursos para interpretar correctamente los cambios provocados por NIIF 15.

En el desarrollo de esta investigación incidiremos en el caso de “Telefónica”. Según (Marco, 2018) los miembros del comité ejecutivo de esta empresa y sobre todo el CEO, están preocupados en el efecto de la ley en *“la distribución de la cuota mensual entre los elementos”* que generan sus ingresos, ya que Telefónica contabilizaba sus paquetes *“en función de sus respectivos valores razonables”*. Ahora *“se asignará a cada elemento en función de los precios de venta independientes de cada componente individual en relación con el precio total del paquete”*, y tendrá un fuerte impacto en *“la subvención de los equipos, de los teléfonos móviles, así como a las comisiones que paga a los vendedores por la captación de clientes”*. Este ejemplo del impacto de la nueva norma lo analizaremos en detalle más adelante.

1.1. Objetivo de la norma

El objetivo de la NIIF 15 es reconocer los ingresos, acercándonos a una percepción basada en la realidad del contrato, es decir, identificar con precisión cada bien o servicio que lo compone, su verdadero valor y, en consecuencia, el precio. Un punto de partida en el que encontramos la principal diferencia con las normas anteriores, es en las definiciones que dan sentido a la NIIF 15, es decir el marco que involucra desde, que se considera un contrato, hasta cual es la definición de precio de transacción. Para definir este apartado nos centraremos en lo que se considera en la norma el Apéndice A, pero se trata de la base que da significado a la nueva contabilización de los ingresos ordinarios y donde se percibe la modificación ya que, a través conceptos dan lugar a la interpretación de la NIIF 15. (ICAC, 2017)

1.1.1. Contrato:

Un contrato es un acuerdo de voluntades entre dos o más partes por las que se crean, modifican o extinguen obligaciones. (ICAC, 2017)

1.1.1.1. Objeto: bien o servicio contemplado en el contrato, sobre el que se desarrollan los derechos u obligaciones de éste. (ICAC, 2017)

1.1.1.2. Cliente: parte que, a cambio de una contraprestación, contrata el bien o servicio. (ICAC, 2017)

1.1.1.3. Obligación de desempeño: compromiso que la entidad tiene con el cliente para transferirle el bien/es o servicio/s, distintos o trascendentalmente iguales. (ICAC, 2017)

1.1.1.4. Pasivo: compromiso u obligación que la entidad tiene con el cliente para transferirle el bien/es o servicio/s, a cambio de la contraprestación. (ICAC, 2017)

1.1.2. Ingreso y Precio:

1.1.2.1. Ingresos: incremento del beneficio económico a lo largo del periodo contable, que resulta en el aumento del patrimonio neto, y no tiene relación con la aportación de los socios. (ICAC, 2017)

1.1.2.2. Precio de transacción: importe que surge de la contraprestación de bienes y servicios que una entidad transfiere a un cliente. (ICAC, 2017)

1.1.2.3. Precio de venta independiente: importe por el que un bien o servicio sería vendido por una entidad de forma separada a un cliente. (ICAC, 2017)

1.2. Aplicación

Para dar la relevancia adecuada a todos los datos que se expongan a continuación, se debe concretar la aplicación de la norma. Con aplicación, se hace referencia a los métodos que deben usar las empresas para aplicar la NIIF 15 al reconocimiento de los ingresos ordinarios en su contabilidad. Se prevé la existencia de dos métodos:

1.2.1 Método Modificado:

También conocido como efecto acumulado, ya que permite a las empresas acumular todo el impacto al inicio de la aplicación de la norma, de la totalidad de contratos o contratos vigentes después de la fecha de aplicación, haciendo un cargo a reservas al inicio del ejercicio. Como veremos más adelante, la empresa que analizaremos ha utilizado este método, y debe explicar el impacto que tiene en su contabilidad el efecto acumulado. (ICAC, 2017) (Deloitte, 2014)

La NIIF 15 no solo tiene impacto en los ingresos y la aplicación de este método tiene un efecto negativo en el coste, ya que a partir de ahora se deben activar ciertos gastos. Un ejemplo del ajuste en el libro diario que se debe realizar, respecto a la activación de gastos, cuando entre en vigencia la norma puede ser el siguiente en el que, un contrato obtenido a fecha 1 de enero de 2017, con una vigencia de 3 años y un gasto por comisiones en la obtención de contratos de 1.000 u.m.:

01/01/2017

1.000	Gasto por comisiones	x	Caja	1.000
-------	----------------------	---	------	-------

01/01/2018

666,6	Gastos anticipados	x	Patrimonio (reservas por	666,66
-------	--------------------	---	--------------------------	--------

por obtención de contratos		ajustes en políticas contables)	
31/12/2018			
333,3	Gastos por Comisiones	x	Gastos anticipados
			333,33
			por obtención de contratos

Como vemos debido a la aplicación de este método, surgirán ocasiones abonemos un doblemente por un gasto por el mismo contrato, que es uno de los inconvenientes que tiene este efecto, hasta tal punto que según (Casal, 2019) (Pedro María Casal, gerente de políticas contables de Telefónica), el cual me ofreció una entrevista para valorar el impacto de la NIIF 15 en las empresas de Telecomunicaciones, *"el efecto de este método puede representar alrededor de un 70% del impacto de la aplicación de NIIF 15 a empresas del sector de las comunicaciones"*, dependiendo en cualquier caso de la política comercial y los acuerdos con distribuidores que la empresa tenga.

1.2.2 Método Retroactivo:

Bajo este método, los estados financieros se deben re-expresar, esto es debido a que se parte de la premisa de que todos los ejercicios antes de aplicación de la NIIF 15, contabilicen como si ésta tuviera vigencia y debido a ello se deben ajustar todas las partidas para adaptar el reconocimiento de ingresos. (ICAC, 2017) (Deloitte, 2014)

Mediante el efecto retroactivo se evita tener que realizar el ajuste con cargo a reservas y mejoras la comparabilidad de la información a lo largo del tiempo, presentando información de activos, pasivos y cuenta de resultados. Por contra, debes poseer información histórica suficiente para poder aplicarlo y eso supone un esfuerzo de recopilación muy grande. Del mismo modo, aplicar el método retroactivo modificara las cuentas de resultados de años anteriores, lo que afectará al balance y a toda nuestra información financiera, y si el impacto es muy relevante, el gestor de la compañía que deba aplicar alguno de estos dos métodos, deberá evaluar las ventajas y los inconvenientes para adaptar la NIIF 15 a la entidad. (ICAC, 2017) (Deloitte, 2014)

2. Normas contables derogadas

Con la intención de contemplar el impacto de la NIIF 15, a continuación, se presentará un breve resumen de las normas e interpretaciones sustituidas. Asimismo, debemos comprobar el efecto real de la norma y cómo impacta realmente el cambio de éstas a la NIIF 15. Es básico tratar cada caso como independiente con la finalidad de entender de manera aislada cuales son los cambios que deben soportar ciertas actividades o sectores. Las normas derogadas se adaptaban a casos particulares, en los que se tenía únicamente en cuenta el objeto que define al contrato. Refuerza la idea de que la NIIF 15, es un paso para lograr la simplificación del sistema contable, pero ¿a qué precio?

2.1. IFRIC 13

La interpretación que se recoge bajo este apartado, relativa a los programas de fidelización de clientes, era de compleja para las empresas, ya que su contabilización se basaba en la correcta identificación de las partes integrantes del bien que generaba el ingreso. Asimismo, acarrea distintas modalidades según como deseaba ofertar la compañía este tipo de productos. (ICAC, 2013)

Es común que la entidad exija un periodo máximo para canjear un Crédito-premio, no solo eso, ya que se puede establecer un importe para que sea canjeable o, por ejemplo, la acumulación de puntos para poder obtener un producto gratuito. Otro aliciente que dificulta más la correcta identificación de este tipo de producto es la entidad que lo suministra, ya que la propia empresa puede ofrecer descuentos sobre productos de terceros, y viceversa. (ICAC, 2013)

Con el objetivo de abordar la problemática que genera este caso, la entidad contabilizaba el valor razonable de la contraprestación y los créditos-premio de forma que se puedan identificar individualmente. Si la entidad canjeaba los créditos-premio, a través de sus productos, ésta debía contabilizar un ingreso por un importe similar al de los premios que habían sido canjeados. Si se canjeaban premios de un tercero, se reconocían los ingresos en el momento que se debían cumplir las obligaciones. (ICAC, 2013)

Esta interpretación es bastante completa, hasta tal punto que se contempla en la NIIF 15, guardando muchas similitudes. Pero la nueva norma estipula que solo se puede reconocer un ingreso si esta opción o crédito-premio da un derecho significativo al cliente, es decir, un derecho que solo puede obtener si se celebra el contrato, derecho que está sujeto a una obligación de desempeño que deberá cumplir la entidad en el futuro, y a la que se le asignará un precio basado en el de venta independiente, en vez de el que surgiría por su valor razonable. Del mismo modo, ese precio de venta independiente surge de una parte del precio del bien sobre el que se ejerza ese crédito-premio, en vez de un valor independiente al bien. Otro cambio que se percibirá es que al asignarse el ingreso al bien, en detrimento de la partida de Ingresos diferidos, se verá afectada negativamente, con una considerable disminución de ésta, en las empresas que apliquen prácticas de fidelización de clientes en sus actividades. (ICAC, 2017) (Ernst & Young, 2018)

2.2. IFRIC 15

La siguiente interpretación, surge de las negociaciones en la venta de inmuebles en las que el cliente no tiene el control directo del bien que se va a intercambiar. Surgen casos en los que se paga por adelantado una o varias veces, a medida que se completa el inmueble o simplemente a modo de reserva. (ICAC, 2009)

El problema y el motivo de existencia de esta interpretación, es el choque que surge entre IAS 18 e IAS 11. Para saber bajo qué norma se reconoce cada uno de ellos, se deben valorar los bienes y servicios con los que se negocia. Si se trata de un contrato que es únicamente de construcción se contabilizará bajo IAS 11, pero cuando el cliente no tiene decisión para especificar cómo debe ser el inmueble negociado, se contabilizará bajo IAS 18. (ICAC, 2009)

La diferencia que existe entre estas normas y la nueva NIIF 15, es la existencia de las obligaciones a las que se les asigna los precios de transacción, lo que hace que al recogerse todo bajo el mismo marco, se tengan en cuenta solo esas premisas y se extingan este tipo de interpretaciones. (ICAC, 2017)

2.3. IFRIC 18

En IFRIC 18 surge del choque entre la IAS 18 y la IAS 16. En las operaciones en las que se intercambian bienes o servicios cuya naturaleza es de inmovilizado

material, tenemos dos componentes. Por un lado, está el activo, que valorado bajo su propia tipología se trata de un inmovilizado material y deberá ser contabilizado bajo IAS 16, pero al realizarse una permuta de bienes y servicios distintos, si es individual se contabilizará por la contraprestación y, como ocurría con la publicidad, si se trata de un conjunto de bienes o servicios distintos, se contabilizará bajo IAS 18, ya que en ambos casos se genera un ingreso ordinario. (ICAC, 2010)

La NIIF 15, evoluciona y dota de un sentido diferente a todos los contratos. Como ha indicado anteriormente, las obligaciones pasan a dar forma a todos los contratos, luego el reconocimiento de los ingresos, tiene un enfoque más general, con el fin de abarcar este tipo de interpretaciones. El problema en este caso lo tenemos cuando evaluamos los costes de la operación y el ingreso ordinario afecta en el balance a la partida que antes se denominaba **ingresos diferidos**, de la cual ahora surge un pasivo del contrato. (ICAC, 2017) (ICAC, 2010) (ICAC, 2017) (Ernst & Young, 2018)

- Si de una entidad, dentro de su contabilidad se perciben movimientos que se producen con frecuencia, en la baja de inmovilizados, para su venta, se podrá reconocer que esa empresa, obtiene un ingreso ordinario de ese tipo de actividad, luego deberá reconocer esos ingresos bajo la NIIF 15. (ICAC, 2017)
- Todos aquellos costes que tengan lugar bajo el umbral de NIC 16, es decir, los costes asociados a inmovilizado material, tales como la entrega, instalación, o montaje del activo, serán contabilizados por esa norma, impidiendo poder capitalizar los costes bajo la NIIF 15 en razón al cumplimiento del contrato. (ICAC, 2017) (ICAC, 2017)

Cierto es que la NIIF 15 simplifica la contabilización de las empresas, suprimiendo muchas interpretaciones derivadas de las normas derogadas, pero las antiguas normas siguen siendo de utilidad, y no solo para observar los beneficios de la nueva norma respecto a la forma en que se contabilizaba en el pasado, es de utilidad para comprobar que ciertas actividades, reguladas por normas como la NIC 16, siguen teniendo interpretaciones más precisas que la NIIF 15, a la hora de contabilizar ciertos casos que influyen en los ingresos de las compañías, de ahí que la nueva norma permita utilizarlas. (ICAC, 2017) (ICAC, 2017)

2.4. IAS 11

Esta norma contable regulaba los contratos en materia de construcción. Se aproxima a la NIIF 15 en la metodología que aplicaba para contabilizar este tipo de contratos, pues según ella se debe distribuir los ingresos y los costes relativos a la fabricación, demolición o rehabilitación de uno o varios activos, en los periodos en los que se ejecute la actividad, ya que normalmente por la tipología del producto comercializado, el periodo de fabricación abarca más de un periodo contable. (ICAC, 2013)

Como veremos más adelante, a medida que cumplimos las obligaciones se deben ir reconociendo ingresos y costes. El parecido en el reconocimiento, lo encontramos en un aspecto temporal únicamente, aunque en vez de aplicarlo a una obligación se aplica al objeto que caracteriza a los contratos de este sector. Asimismo, abarca la pluralidad de contratos bajo un mismo marco si tienen relación temporal, económica o por el objeto transmitido. Otro aspecto relevante que va a afectar a la industria de la construcción se trata del cambio que va suponer la NIIF 15 en la activación de los costes de un contrato. **¿Que cambia?** Con IAS 11, las empresas que desarrollaban la actividad de construcción, a medida que realizaban sus actividades, imputaban los costes del contrato al final de cada ejercicio a gastos. Con la NIIF 15, deben ser tratados con cautela y se analizará bajo dos criterios:

Si están asociados a la **obtención de un contrato** y su naturaleza es incremental, ésta tendrá que reconocerlos como un activo si los espera recuperar, y se irán amortizando a medida que se cumplan las obligaciones estipuladas en el contrato, a no ser que su duración sea inferior a un año, lo que provocará que puedan ser imputados directamente como un gasto al final del ejercicio contable. La teoría define este supuesto basándose en la forma, que en un ambiente práctico y más cercano al negocio tendría efecto directo en las comisiones que rodean al contrato (ICAC, 2013) (ICAC, 2017)

No solo eso, afecta a las obligaciones de **cumplimiento de un contrato**. Los costes de aquellos materiales que no vengán incluidos en el cálculo del precio del contrato no pueden ser activados, es decir todo aquel material que no sea

utilizado en la construcción o rehabilitación de un inmueble, no podrá ser activado como un coste y se deberán considerar gastos del ejercicio. La gran diferencia es que con IAS 11, mediante la venta de estos materiales sobrantes, se podía minorar el gasto, y aunque se compensen con la activación de costes que surgen por el cumplimiento del contrato, tendrá un impacto en la cuenta de resultados. (ICAC, 2017) (ICAC, 2013)

Todo ello supone un problema ya que los contratos de construcción no se adaptan a los criterios contables al diferir éstos de la naturaleza de su negociación, y muchas veces de los plazos estipulados en los contratos. La suma de estos problemas provoca una falsa seguridad en la estimación de los ajustes que se deben realizar, y más si se cambia de los criterios definidos en IAS 11, en favor de la NIIF 15. Debido a ello en la negociación de futuros contratos de este tipo de entidades, se deberá prestar especial atención a las obligaciones (Ortega & Paola, 2016)

2.5. IAS 18

Esta norma, viene a ser la que regulaba anteriormente los ingresos ordinarios con los clientes, de aplicación inicial en el año 1995. No es raro que dicha norma haya sido sustituida por una nueva, que abarque más supuestos en el reconocimiento de ingresos y aunque aparentemente regulen lo mismo, no solo cambian los supuestos sino la forma, como una evolución de este modelo, que nos permite entender mejor los ingresos relacionados a las obligaciones de los contratos. (ICAC, 2013)

Si bien, en este modelo el primer paso supone la medición de los ingresos ordinarios, y es donde se observa el primer cambio respecto a la NIIF 15. En IAS 18 se valoran o asigna el precio a un valor razonable es decir, a la contraprestación se le asigna un precio que surge de la negociación entre la entidad y el cliente, sin embargo en la nueva norma, se debe calcular el precio teniendo en cuenta el precio de venta independiente del producto. (ICAC, 2013)

La segunda idea, la cual brinda la esencia de cada una de las dos modalidades de reconocimiento, se trata de los criterios. En IAS 18 se sigue un criterio de

caja, es decir teniendo en cuenta el criterio de devengo, todo aquello que se factura se reconoce como ingreso, y eso es debido al tratamiento que se sigue para asignar precio a las transacciones, mediante su valor razonable. Sin embargo, el criterio de la NIIF 15 se acerca al cumplimiento de las obligaciones, y solo cuando éstas son satisfechas se puede reconocer un ingreso. (ICAC, 2013)

No se trata del único cambio. Bajo la NIIF 15, son las obligaciones las que definen los contratos, a diferencia de la IAS 18 en la que se separan, la venta de bienes la prestación de servicios y los activos de terceros que generar intereses, regalías y dividendos. (ICAC, 2013)

2.6. SIC – 31

El motivo de existencia de esta norma tenía su fin en interpretar las permutas de servicios de publicidad, es decir, intercambios establecidos por un pacto entre dos partes, y cómo afecta a un contrato y al reconocimiento ordinario de éste. Derivan de la IAS 18. (ICAC, 2001)

Según esta interpretación del IASB, solo se reconocería el ingreso en el caso de que la permuta esté constituida por dos bienes distintos, por lo que se debe reconocer un ingreso ordinario. En el caso de que se trate de una permuta, en la que los servicios intercambiados sean idénticos, no se puede reconocer ingreso alguno bajo IAS 18. La dificultad y la razón de ser de la interpretación, reside en la imposibilidad de contabilizar un servicio publicitario a un valor razonable, esto es debido a que se trata de un intangible, y por ello difícil de valorar por las compañías, teniéndose que referenciar su valor en operaciones que posean características similares, como aquellas cuyo contenido publicitario sea equivalente o incluyan un intercambio de dinero por un servicio cuyo propósito sea parecido. (ICAC, 2001)

En el nuevo marco contable de la NIIF 15, no se contempla ningún apartado que recoja esta interpretación, lo que da pie a recoger este tipo de transacciones bajo el modelo planteado en la norma, estableciendo los 5 pasos para el correcto reconocimiento en los ingresos de los servicios publicitarios y de las permutas de los mismos.

3. Fases de Implementación de la Norma

Mediante el IFRS 15 y como hemos visto anteriormente, se busca reconocer el verdadero ingreso de un contrato. Para que se desarrolle contablemente de forma efectiva, se han formalizado una serie de pasos a llevar a cabo a la hora de reconocer los ingresos. La NIIF 15 se desarrolla en las siguientes 5 fases:

3.1 Identificación de los contratos de los clientes

La identificación de los contratos, así como las demás fases, son de crucial importancia, pero es cierto que, al tratarse del primer punto, tiene una relevancia especial, y es que a medida que se desarrollan las características del contrato en las 4 fases posteriores, la identificación de los contratos da el sentido a esta norma. Si no existiera el contrato, la NIIF 15 carecería de sentido, ya que no se reconocería ningún ingreso. Asimismo, esta norma prevé que varios contratos pueden verse contemplados bajo un contrato marco único, lo que modificaría la forma de reconocer el ingreso. (ICAC, 2017) (Ernst & Young, 2014)

La complejidad de esta fase, la encontramos a la hora de definir las características que hacen que un contrato se reconozca como tal. Se prevé que para que exista un contrato según la NIIF 15: (ICAC, 2017) (Ernst & Young, 2014)

- Debe ser aprobado por ambas partes, comprometidas a cumplir sus obligaciones.
- Se puedan identificar las obligaciones de ambas partes referentes al bien o servicio que se va a transferir.
- La entidad, sea capaz de identificar el precio de los bienes y servicios a transferir.
- El contrato tiene una base comercial.
- Evaluar la probabilidad de obtener la contraprestación por parte del cliente.

Al haber comprobado la existencia del contrato, la entidad no debe pasar directamente a la siguiente fase, antes debemos cerciorarnos si se cumplen los supuestos previstos anteriormente. En el caso de que no sea así, la entidad deberá reconocer como un pasivo la compensación por parte del cliente,

relacionada a la obligación que tiene la entidad de intercambiar los bienes o servicios adquiridos con el cliente, hasta que se extingan las obligaciones o termine el contrato y en ambos casos la contrapartida recibida por el cliente no sea reembolsable. Asimismo, debemos atender dos cuestiones, que intervienen en la correcta identificación de un contrato: la combinación y la modificación. (ICAC, 2017) (Deloitte, 2018) (Ernst & Young, 2014)

3.1.1 Combinación contractual

La combinación de contratos no se puede realizar libremente, se deben tener en cuenta unas pautas que definen cuales son los contratos que se pueden percibir como uno solo según la NIIF 15. Este supuesto se tiene en cuenta si los contratos se formalizan en un periodo de tiempo cercano y se realizan únicamente con un cliente. (ICAC, 2017) (PWC, 2014)

Para ello debe existir una interdependencia de precio, una negociación conjunta creando un paquete de contratos o una obligación de cumplimiento conjunta a todos los contratos. (ICAC, 2017)

3.1.2 Modificación contractual

La modificación contractual se puede realizar bajo dos supuestos distintos, contemplados en los puntos 20 y 21 de IFRS 15. Básicamente supone la alteración o modificación de los derechos y obligaciones negociados entre entidad y cliente, que bien crean nuevos, o modifican los iniciales. (ICAC, 2017)

- La modificación se plantea por separado, si las obligaciones que se crean son adicionales y vienen acompañadas de un precio de venta distinto, considerando el cumplimiento de esa obligación independiente al contrato original. (ICAC, 2017) (Ernst & Young, 2014)
- La modificación supone parte alícuota del contrato, cuando ésta afecta directamente a los bienes y servicios de los que emanan precio y obligaciones ya pactadas lo que se denomina un enfoque prospectivo, o surge un nuevo contrato que deriva de la disolución de uno anterior, el cual comprende bienes

y servicios distintos a los del contrato original, que se llama enfoque retroactivo. En ambos casos, la modificación afectaría al ingreso neto del contrato cuando la empresa cumpla con las obligaciones pendientes. (ICAC, 2017) (Deloitte, 2018)

3.2 Identificar las diferentes obligaciones de desempeño del contrato

El siguiente paso relativo a la norma, supone identificar las obligaciones relativas a los contratos. Se rige por un principio parecido al anterior paso de combinación, a la hora de diferenciar las obligaciones. La entidad deberá atender dos posibilidades, que se trate de **bien/es y servicio/os independiente/es y por ello generen obligaciones como tal**, o que, aunque **diferentes, sean sustancialmente muy parecidos y se atiendan bajo el contexto de un único contrato**, lo que generaría un contrato que en adelante denominaremos como “paquete”. (ICAC, 2017) (Deloitte, 2018)

Cada fase de la NIIF 15 es de gran importancia, y para no arrastrar problemas en la identificación de los contratos que modifiquen el reconocimiento del ingreso, se debe prestar atención especial atención en cada paso que se formule. A continuación, se muestra un claro ejemplo, que ofrece una visión al tratamiento práctico que se debe llevar a cabo en las entidades a la hora de identificar correctamente las obligaciones de los contratos con sus clientes. (ICAC, 2017) (PWC, 2014)

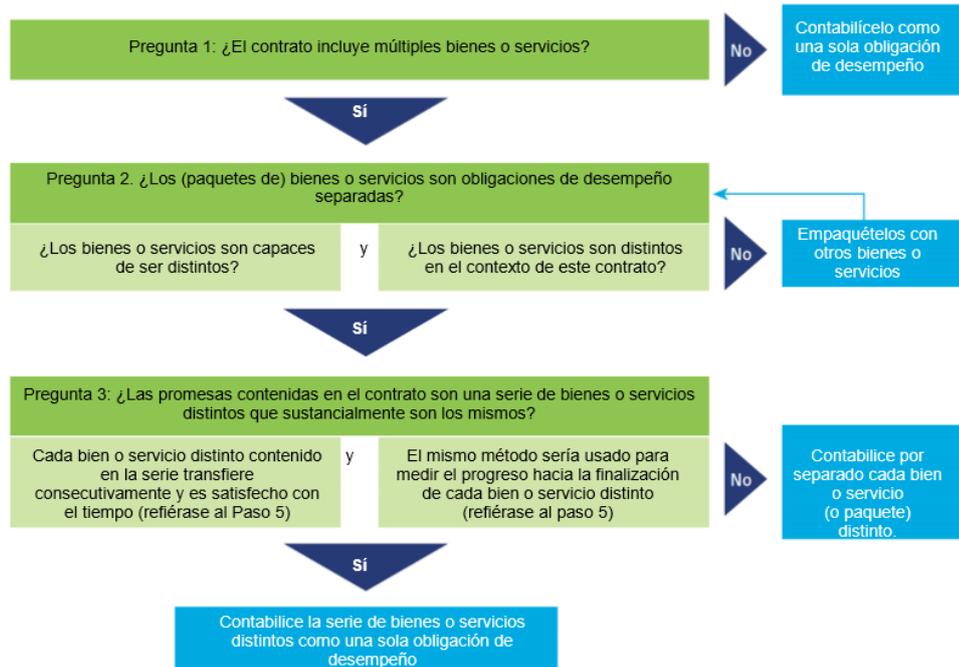


Tabla 1 - Identificación de las obligaciones de desempeño

Fuente: (Deloitte, 2016)

Aunque la norma muestre unas claras pautas a seguir en la identificación de las obligaciones, hay ciertas situaciones en las que, en los contratos, surgen nuevas **obligaciones derivadas de promesas** que emanan de la negociación con el cliente pudiendo ser explícitas, es decir, contempladas en el contrato o implícitas, es decir, sin que se expresen o manifiesten de forma directa en los contratos. Teniendo en cuenta su naturaleza implícita, se convertirían en nuevas obligaciones de desempeño aquellas promesas que, por ejemplo, supongan prácticas habituales del negocio. Hay evaluar, como se contextualicen las promesas en el marco que afecta a la totalidad del contrato, para lograr una identificación correcta de todas las obligaciones.

3.3. Determinar el precio de transacción

El precio de transacción de los contratos, representará la cantidad que la entidad espera que le corresponda por la contraprestación de los bienes y servicios que se ofrezcan al cliente. (ICAC, 2017)

Se activan una serie de situaciones que afectarán a la determinación del precio ya que, entran en juego:

- Contraprestaciones Variables, de las que debemos considerar un límite basado en la media ponderada de los importes esperados a recibir, o el importe más probable. (ICAC, 2017)
- El valor temporal del dinero afecta ahora a los contratos, esto permite valorar lo que el cliente hubiera pagado en el futuro por los bienes y servicios adquiridos. (ICAC, 2017)
- Las contraprestaciones monetarias se contabilizarán a su valor razonable. (ICAC, 2017)
- Debemos tener en cuenta si los clientes obtienen derechos significativos en el contrato, o términos que minoran el precio y generan una contraprestación a su favor. (ICAC, 2017)

El precio de la transacción debe incluir solo importes (incluyendo importes variables) a los que la entidad tiene derecho según el contrato presente.

Por ejemplo, el precio de la transacción no incluye estimaciones de la contraprestación del ejercicio futuro de opciones por bienes o servicios adicionales. Hasta que el cliente ejerza la opción o acuerde el cambio de la orden, la entidad no tiene un derecho a la contraprestación. (ICAC, 2017)

No solo se debe determinar un precio a la transacción. Se debe tener en cuenta el aspecto temporal de los contratos, ya que influirá en la asignación del precio a las obligaciones, y como consecuencia al reconocimiento del ingreso. (ICAC, 2017)

Será de mucha importancia de cara a la aplicación de la NIIF 15 el análisis del periodo contractual en los casos en que el contrato contiene **penalizaciones/incentivos implícitos**, y especialmente a aquellas ofertas que tengan como **objetivo construir una permanencia**, y debido a ello la naturaleza temporal del contrato sea esencial para la obtención del ingreso. (ICAC, 2017)

3.4 Asignar el precio de transacción a las diferentes obligaciones de desempeño del contrato.

La asignación de precio cambia con la NIIF 15. Los precios se asignaban con las normas anteriores mediante el valor razonable. Se propone un nuevo método de valoración, en el que se asigna los precios a las obligaciones en función de su precio de venta independiente, es decir, el precio de adquirir los bienes por separado. En el caso de que ese precio no sea observable, se deberá estimar aplicando uno de los siguientes métodos: (ICAC, 2017)

- Una **evaluación de mercado ajustada** en la que se aplican los costes y los márgenes de la compañía para contratos con características similares. (ICAC, 2017)
- Un **coste esperado más un margen**, el cual es un método común en la negociación de los contratos de construcción. (ICAC, 2017)
- El **Enfoque Residual**, que surge del precio total y la diferencia entre la media ponderada de los precios de venta independiente de contratos obtenidos por otros métodos, que solo se puede aplicar si dos o más bienes tienen un precio de venta que sufre variaciones considerables o si no ha habido ventas de ese producto aún en el mercado. (ICAC, 2017)

También se debe **asignar precio a los descuentos**. Si la entidad ha analizado que esos descuentos no se relacionan con una o varias obligaciones del contrato, sino con el contrato en su conjunto, se aplicará un **método de proporcionalidad**, mediante el cual se repartirá el precio a todas las obligaciones que lo componen. Pero si únicamente se puede asignar el descuento a ciertas obligaciones se asignará específicamente el descuento a esa o esas obligaciones, teniendo en cuenta que es una práctica habitual ofrecer descuentos sobre esos bienes o servicios cuando se venden independientemente, o si es similar al que se prevé en el contrato. (ICAC, 2017)

En el caso de **otras contraprestaciones variables**, se aplica un método similar, guiado por la asignación proporcional como regla general, y si solo se asocia a ciertas obligaciones, se asignará específicamente a ellas, incluso aunque sea una parte única de una obligación de desempeño. (ICAC, 2017)

Los costes del contrato cambian. Su identificación será de gran importancia para aplicar la NIIF 15 de forma correcta. Podemos clasificarlos en dos grandes apartados, atendiendo a la función que cumplen en el contexto del contrato. (ICAC, 2017)

3.4.1 Costes de obtención de contratos

Una entidad reconocerá como un activo los costes incrementales en los que, no habría incurrido si el contrato no se hubiera obtenido, como pueden ser las comisiones por ventas, siempre que la entidad espere recuperar dichos costes. Las premisas para identificar este tipo de costes correctamente son las siguientes: (ICAC, 2017)

- Costes de obtener un contrato en los que se habría incurrido independientemente de si se obtuvo el contrato o no, se reconocerán como un gasto cuando tengan lugar. (ICAC, 2017)
- La Norma permite que los costes incrementales en vez de ser activados, sean registrados directamente como gasto en los supuestos en que el activo generado por los mismos se amortizase en un periodo inferior al año. (ICAC, 2017)
- Cualquier tipo de comisión pagada a personal externo o a personal de la propia empresa será activada siempre que cumpla los requisitos para ello. (ICAC, 2017)

3.4.2 Costes de cumplimiento de contratos

Si los costes incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente no están dentro del alcance de otra Norma, tendrán que activarse siempre que cumplan con todos los requisitos siguientes: (ICAC, 2017)

- La entidad puede identificar de forma específica aquellos costes que se **relacionan directamente** con un **contrato** o con uno que se espera obtener en el futuro. (ICAC, 2017)
- Los costes **generan o mejoran recursos** de la entidad que se utilizarán para satisfacer obligaciones presentes o de cumplimiento en el futuro. (ICAC, 2017)
- Se espera **recuperar los costes** asociados a esas obligaciones. (ICAC, 2017)

3.5. Reconocer los ingresos cuando las obligaciones de desempeño quedan satisfechas

La NIIF 15 no postula únicamente pautas para la identificación. La norma dicta que **se debe garantizar**, que se han cumplido todas las obligaciones de desempeño que se comprenden en el contrato, ya sea en un momento concreto o a lo largo del tiempo, para poder reconocer efectivamente el ingreso. **El cumplimiento se formula bajo el concepto de control**. Cuando el cliente, una vez transferidos los bienes o servicios (Activos), dispone de su control, es decir, tiene una obligación de pago, obtiene la titularidad legal de propiedad, goza de la posesión física del activo habiendo aceptado su entrega y puede beneficiarse del o los productos adquiridos y percibir sus riesgos, entendemos que se han satisfecho las obligaciones de desempeño. (ICAC, 2017)

Este último paso, se asocia al momento en el que una entidad puede reconocer los ingresos satisfechos, y no solo se debe tener en cuenta el de control del activo del contrato, ya que el papel temporal es un factor muy importante que tendrá consecuencias significativas a la hora de contabilizar un ingreso, en un momento del tiempo o durante un periodo. Observando la norma, concluimos afirmando que el reconocimiento de un ingreso, derivado de las actividades ordinarias con los clientes, vendrá dictaminado, por las obligaciones que se hayan pactado en el contrato. (ICAC, 2017)

4. Impacto de la NIIF 15 en Sector de Telecomunicaciones:

Durante el desarrollo de este apartado, nos enfocaremos en el sector, que, por la naturaleza de su actividad, sufrirá un mayor impacto de la NIIF 15 y para ello tomaremos el caso específico del Grupo Telefónica. Asimismo, aparte de un estudio que muestre cómo ha afectado la norma en los sistemas de información contable de Telefónica, se incluirán casos que muestren el impacto en la contabilidad de estas compañías. Analizaremos todo lo que rodea la NIIF 15, desde la primera fase en la toma de decisiones, así como un análisis de los estados contables y los cambios que han surgido en éstos por la entrada en vigor de la norma, pasando por la modelización a través de ejemplos, que permitirá ver cuál es el verdadero impacto en las áreas de negocio de las compañías de este sector.

4.1 Primeros Pasos

Telefónica tiene un departamento de Políticas Contables que tiene como una de sus labores el hacer un seguimiento pormenorizado de todas las normas contables que le afecten. En este sentido desde la publicación del “discussion paper” de 2008, ya se empezó a trabajar en la norma en sí para ver los impactos existentes en Telefónica, habiendo participado activamente con el Staff del IASB en conferencias de la compañía y presenciales, asimismo junto con las principales operadoras del sector de las telecomunicaciones mundiales se han enviado cartas de comentarios al IASB para discutir los aspectos específicos de la norma en la fase de comentarios. (Casal, 2019)



Tabla 2 – Desarrollo de NIF 15

Fuente: (Casal, 2019)

También, Telefónica mantiene conferencias y reuniones periódicas con un carácter mínimo anual con el ETAF (EUROPEAN TELECOMMUNICATION ACCOUNTING FORUM) donde se discuten las diferentes aproximaciones, dudas e interpretaciones, a las normas contables con los diferentes operadores europeos (Belgacom, Bell Canada, Bouygues Télécom, British Telecom, Deutsche Telecom, France Telecom, KPN, Millcom, Orascom, Portugal Telecom, SFR, Telecom Italia, TELEFÓNICA, Telekom Austria, Three UK, Vivendi, Virgin Media, Vodafone y algunas otras). (Casal, 2019)

4.2 Proyecto de Implantación

A inicios de 2015 se inicia el Proyecto de ingresos en el Grupo Telefónica. El objetivo, era implementar un modelo global que, obteniendo todos los datos de los contratos con clientes de los actuales sistemas de facturación, analice cuáles de esos contratos (altas, bajas, modificaciones) están afectados por la NIF 15 y calcular el ajuste correspondiente. No se han modificado los actuales sistemas de facturación que siguen la normativa IAS 18, ya que la modificación de los sistemas de facturación es una tarea que se empezó a acometer antes del proyecto IFRS 15 y podía suponer retrasos en ambos proyectos, si bien la casuística generada por NIF 15 ha sido contemplada. (Casal, 2019)

Además, otro de los objetivos principales, poder elaborar y desarrollar un Manual de Políticas Contables de Ingresos que, previo a su publicación, se hubiese consensuado con los auditores externos incorporando la interpretación adecuada de la Compañía a la nueva norma. (Casal, 2019)

El modelo global es un modelo único y homogéneo, que incorpora requerimientos locales, es una solución técnica única con una estandarización de requerimientos. Todos los ajustes identificados e inventariados en las operadoras están reflejados en “Casos de uso”. Estos casos de uso han sido validados por el área de Políticas Contables y reflejan el registro contable que hay que realizar en base a la normativa IFRS 15 vs la IAS 18. Todos estos casos de uso se han parametrizado en el sistema. (Casal, 2019)

Cada nueva operación comercial es analizada para determinar si ésta soportada por algún caso de uso existente, y en el caso de que no esté contemplado en la parametrización se procede a incluirse dentro de la herramienta de Ingresos IFRS 15. (Casal, 2019)

Ha sido un proyecto que afecta a toda la organización, mayoritariamente a las áreas de Control de Gestión, Auditoría Interna, Procesos, Sistemas de información, Ventas, Marketing, Compras, Regulación y Competencia, RRHH, Fiscal y sobre todo a Consolidación, Contabilidad y Políticas Contables, área que lideró el proyecto. (Casal, 2019)

El proyecto ha contado con el apoyo completo de la organización: al tener el Grupo Telefónica más de 350 millones de clientes y presencia en 17 países ha sido un poco complejo el diseño inicial, el mapa de sistemas y el inventario de todos los casos de uso de las diferentes operadoras pertenecientes al grupo en los distintos países con actividad comercial. Asimismo, dado que la norma da lugar a posibles interpretaciones, ha sido necesario un trabajo teórico muy exhaustivo, que ha evolucionado a lo largo del proyecto y que ha habido que parametrizar en el sistema. (Casal, 2019)

Dentro del proceso general definido para la plataforma de ingresos IFRS 15, pueden diferenciarse las siguientes etapas, sobre las que se identifican diferentes puntos de control o validaciones, en función de los datos disponibles en el Cuadro de Mando para cada etapa. (Casal, 2019)

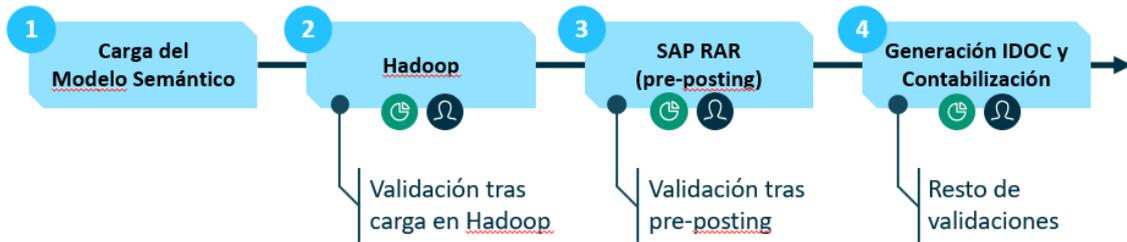


Tabla 3 - Proceso de Gestión de la Información Contable en Telefónica

Fuente: (Casal, 2019)

La primera etapa es la recepción de todos los datos de contratos con clientes que van a ser necesarios para la realización del ajuste para aplicar la NIIF 15. Una vez que se ha recibido toda esa información se realiza la “ingesta” de los mismos en HADOOP. (Casal, 2019)

Tras el análisis de los estados de las transacciones, se determina el volumen de transacciones que será enviado a RAR para el cálculo del ajuste, así como el número de transacciones filtradas debido a que no presentan ajuste bajo la norma IFRS 15 y el número de transacciones erróneas, si las hubiera. (Casal, 2019)

El Sistema SAP RAR es el encargado de calcular el ajuste y enviar el mismo a los sistemas contables correspondientes. Existen multitud de informes y controles implantados para validar que toda la información es correcta, así como informes para la toma de decisiones comerciales e informes con información financiera, todos ellos procedentes del proceso de validación e integración de los sistemas contables de Telefónica. (Casal, 2019)

Como podemos comprobar, no solo hay que tener en cuenta el impacto de las NIIF en los estados financieros. Sin todo el proceso anteriormente explicado, no se podría aplicar la norma a la organización, y para lograr algo así se requiere de mucho tiempo y recursos, que también se deben considerar. La NIIF 15 tiene alcance incluso a más información que muchas otras normas, y se debe considerar un proyecto de tales magnitudes, como uno de los pilares sobre los que se sustenta la correcta identificación de ingresos, y no únicamente en la aplicación de los cinco pasos. (Casal, 2019)

4.3 Impacto en los Estados Financieros

Otro de los aspectos más importantes es la actualización de los balances de las compañías. Para exponer las ideas, toda la información que se utilizará en este apartado ha sido extraída tanto del informe de gestión como de las cuentas anuales consolidadas, ambos documentos pertenecientes al ejercicio de 2018.

En las cuentas anuales consolidadas (Telefónica S.A., 2018), se muestran los puntos a los que se les da más relevancia, por el impacto que pueden generar en el resultado de la compañía:

- Cambia el reconocimiento de los ingresos. Aumenta el ingreso por las ventas de equipos, pero disminuye el del servicio en la misma proporción, creándose un activo contractual que surge de *“La diferencia entre el ingreso por ventas de equipos y terminales y el importe recibido del cliente al inicio del contrato”*. Va a provocar que se produzca un aumento considerable en las ventas de 2018. (Telefónica S.A., 2018)
- Cambia el criterio de costes específicos en la obtención del contrato. Todos aquellos que sean incrementales se reconocen como un activo, solo si se espera recuperarlos y se imputan como el ingreso reconocido a la cuenta de resultados. (Telefónica S.A., 2018)
- Hay que prestar atención especial a la modificación de los contratos, comprobando si generan o no, nuevas obligaciones. En el caso de que sean distintas se *“contabiliza una finalización del contrato existente y la creación de uno nuevo”*. (Telefónica S.A., 2018)
- El ingreso por componente financiero cuando es significativo se debe separar del reconocimiento del ingreso del contrato. (Telefónica S.A., 2018)
- Telefónica ha adoptado el efecto acumulado tal y como se explica en el apartado 1.2.2. El ajuste se ha realizado en “ganancias acumuladas” del Grupo, y ha tenido impacto en los “intereses minoritarios”. (Telefónica S.A., 2018). Por ello uno de los mayores ajustes lo sufre el grupo en el Patrimonio Neto. Véase un detalle del impacto de la norma en el balance de situación.

Millones de euros	NIIF 15
Impacto bruto en patrimonio	1.006
Efecto fiscal	(263).
Impacto en patrimonio neto	743
Atribuible a la Sociedad dominante	654
Atribuible a intereses minoritarios	89

Tabla 4 - Impacto de NIIF 15 en el Patrimonio Neto del Grupo Telefónica

Fuente: (Telefónica S.A., 2018)

El grupo obtiene sus ingresos de:

- Servicio de tráfico de llamadas, el cual se registra a medida que se consume como las llamadas de fijo a móvil o viceversa y si es de prepago genera un “**pasivo contractual**” lo que antes se denominaba ingreso diferido, este tipo de productos son facturados en el momento inicial, pero el reconocimiento real del ingreso por la NIIF 15 se debe producir a lo largo del tiempo pactado en el contrato, y durante la vigencia de este se amortizarán los pasivos a medida que se cumplan las obligaciones. Las tarifas fijas y servicios de cuotas periódicas siguen un reconocimiento lineal en el tiempo. (Telefónica S.A., 2018)
- Se reconocen los ingresos por ventas de terminales, y se separan los bienes individualmente en los paquetes, a los que se les asigna un precio que surge del de venta independiente, en relación con el precio de venta del paquete.
- Los gastos incrementales se reconocen como un activo, a no ser que el horizonte temporal de estos sea inferior a un año. (Telefónica S.A., 2018)

La NIIF 15 crea nuevos epígrafes en el balance correspondientes a la conversión de otras partidas, surgen así los activos y pasivos contractuales.

4.3.1 Activo Contractual

Aumentan los activos contractuales en detrimento del saldo de clientes exigibles, los cuales solo surgirán cuando el activo entre dentro del periodo de facturación, así como de la venta de paquetes en las que se entregan terminales en el momento inicial del contrato, lo que provoca que al diferir el ingreso de la facturación, se aumente el activo contractual. (Telefónica S.A., 2018)

Millones de euros	Saldo al 31/12/2017	Impactos primera aplicación por cambios contables	Altas	Bajas	Trasposos	Diferencias de conversión y corrección monetaria	Saldo al 31/12/2018
Activos contractuales no corrientes (Nota 11)	—	68	153	(2)	(110)	(1)	108
Activos contractuales	—	71	156	(2)	(110)	(1)	114
Correcciones por deterioro	—	(3)	(3)	—	—	—	(6)
Activos contractuales corrientes (Nota 12)	—	332	761	(856)	113	(9)	341
Activos contractuales	—	354	764	(857)	113	(10)	364
Correcciones por deterioro	—	(22)	(3)	1	—	1	(23)
Total	—	400	914	(858)	3	(10)	449

Tabla 5 – Nuevo Epígrafe en el Balance (Activo Contractual)

Fuente: (Telefónica S.A., 2018)

Aquellos costes que se deben capitalizar, ocupan en el balance un nuevo epígrafe al cual denominamos Gastos diferidos, y es que como hemos visto, el tratamiento de la NIIF 15 sobre los costes de actividad para la obtención y el cumplimiento de contratos, deja de considerar los gastos incrementales como parte de la cuenta de resultados y los traslada al balance en forma de activo. (Telefónica S.A., 2018)

Millones de euros	Saldo al 31/12/2017	Impactos primera aplicación por cambios contables	Altas	Bajas	Trasposos	Diferencias de conversión y corrección monetaria	Saldo al 31/12/2018
Gastos diferidos no corrientes (Nota 11)	—	172	366	(1)	(343)	(3)	191
Por obtención de contratos	—	170	349	(1)	(338)	(2)	178
Por cumplimiento de contratos	—	2	17	—	(5)	(1)	13
Correcciones por deterioro	—	—	—	—	—	—	—
Gastos diferidos corrientes (Nota 12)	—	540	437	(746)	342	(7)	566
Por obtención de contratos	—	522	400	(713)	337	(5)	541
Por cumplimiento de contratos	—	18	37	(33)	5	(2)	25
Correcciones por deterioro	—	—	—	—	—	—	—
Total	—	712	803	(747)	(1)	(10)	757

Tabla 6 - Nuevo Epígrafe en el Balance (Gastos Diferidos)

Fuente: (Telefónica S.A., 2018)

4.3.2 Pasivo Contractual

Las partidas afectadas de manera más significativa son las correspondientes a los ingresos diferidos, cuenta que recibe el impacto de los pasivos contractuales. Éste desciende debido a las nuevas premisas expuestas en la NIIF 15 de la satisfacción de obligaciones. (Telefónica S.A., 2018)

Inciendiando en la partida de ingresos diferidos, su reclasificación como pasivos contractuales se debe a que son ingresos anticipados, por productos como los contratos de prepago y otros clasificados como ingresos ordinarios, cuyo impacto por la aplicación de la NIIF 15 hemos explicado anteriormente. (Telefónica S.A., 2018).

Millones de euros	31/12/2018	31/12/2017
Otros pasivos no corrientes	1.034	787
Pasivos contractuales (Nota 20)	613	—
Ingresos diferidos	283	774
Otros pasivos corrientes	1.617	1.559
Pasivos contractuales (Nota 20)	1.335	—
Ingresos diferidos	106	1.387

Tabla 7 - Impacto en Ingresos Diferidos

Fuente: (Telefónica S.A., 2018)

Millones de euros	Saldo al 31/12/2017	Impactos primera aplicación por cambios contables	Altas	Bajas	Trasposos	Diferencias de conversión y corrección monetaria	Saldo al 31/12/ 2018
Pasivos contractuales no corrientes (Nota 18)	—	106	558	(295)	240	4	613
Pasivos contractuales corrientes (Nota 19)	—	98	7.561	(7.631)	1.317	(10)	1.335
Total	—	204	8.119	(7.926)	1.557	(6)	1.948

Tabla 8 – Nuevo Epígrafe en el Balance (Pasivo Contractual)

Fuente: (Telefónica S.A., 2018)

Estos son los datos que se pueden recopilar en la memoria de las cuentas anuales pertenecientes al ejercicio de 2018. El impacto en el estado de flujo de caja es inexistente, ya que la norma está diseñada con el fin de adaptar el ingreso de una forma más realista a las obligaciones del contrato, esta adaptación normativa afecta a las cuentas de balance y resultados manteniéndose las tarifas de los clientes, es decir, la caja generada es la misma ya que la facturación al cliente sigue siendo igual, y solo afecta en la amortización del activo en el balance, caso que se desarrollará a continuación.

4.4 Ejemplos de reconocimiento de ingreso

A continuación, desarrollaremos diversos ejemplos en los que veremos cómo afecta la NIIF 15. Nos apoyaremos principalmente en casos de venta de

paquetes, en los que se ofrece al cliente una terminal y un servicio de telefonía mensual, así como en diversos casos que afectan a la actividad de la compañía.

4.4.1 Definiciones

Previo a la ejemplificación definiremos unos términos que aparecen en la resolución de los casos, con la finalidad de lograr la comprensión de la información que posteriormente será expuesta:

- TP (Transaction Price): precio de la transacción o precio al que la compañía cobra los bienes en sus contratos, relativo a la facturación total.
- SSP (Standalone Selling Price): Precio de venta independiente de los bienes o servicio del contrato.
- RSSP (Relative Standalone Selling Price): precio de venta relativo, que surge de adaptar el precio del contrato y sus obligaciones a las del precio de venta independiente de los mismos.

4.4.2 Modificación contractual

Si Telefónica firma un contrato con una empresa para construir un servidor por un importe de 200.000 euros y un coste estimado de 130.000 euros, la construcción del servidor constituye una única obligación de cumplimiento satisfecha a lo largo del tiempo en el supuesto de que **el cliente controle** el servidor durante la construcción. Antes de terminar la construcción, el cliente solicita una modificación para que el servidor tenga una mayor capacidad, lo cual se traducirá en un incremento del precio de la transacción de 30.000 euros y de 24.000 euros de costes.

En el momento de la solicitud de ampliación había incurrido en 84.000 euros de costes que representan el 60% y por tanto se habían reconocido ingresos por importe de 120.000 euros. Si recogemos toda la transacción en una tabla a modo de resumen, vemos que se debería de realizar un ajuste para adaptar el nuevo precio a las obligaciones existentes.

Resumen de Modificación	Original	% de realización	Ingreso reconocido	Modificación	Contrato modificado	% asignado	Reconocimiento con la nueva obligación	Importe A Ajustar
Precio	200.000		120.000	30.000	230.000		116.495	(3.505)
Coste	130.000	60,0%	78.000	24.000	154.000	50,65%	78.000	0
Margen	60.000		42.000	6.000	66.000		38.495	(3.505)

Fuente: Elaboración Propia

Tabla 9 - Modificación con Ajuste Acumulativo

4.4.3 Derecho Material vs Cobro Anticipado

Para determinar la existencia de un derecho material, Telefónica ha de considerar el porcentaje que representa el cobro derivado de la cuota de activación de un producto con respecto al ingreso que obtendría del cliente. Según (Casal, 2019): *"Dado que dicho porcentaje es superior al 7%, la cuota de activación se consideraría un **derecho material**"*.

Si un cliente compra una tarjeta SIM por 4 euros siendo necesario que el cliente haga una recarga inicial mínima de 15 euros en su totalidad, el porcentaje que representa la cuota de activación sobre total de ingresos del contrato es $(4+15) = 19$, $4/19 \cdot 100 = 21\%$. Luego, los ingresos de la cuota de activación correspondientes al servicio se registrarán en la **vida media del cliente**. (Casal, 2019)

Si bajo el mismo ejemplo, se le cobra 4 euros por la tarjeta SIM (similar a la cuota de activación) y el cliente compra un terminal a un precio de 120 euros y hace una recarga inicial de 25 euros. Sabiendo que Telefónica vende el terminal por separado por un precio de 190 euros, lo que proporciona evidencia de que se trata de su precio de venta independiente, $(4/149) \cdot 100 = 2,685\%$; luego el registro contable sería el siguiente:

Obligación cumplimiento	TP	SSP	% Asignado	SSPR	SSPR ajustado	Comentario
Terminal	120	190		128,14	132,14	La tarifa de 4 € está incluida
Servicio	25	25		16,86	16,86	
TOTAL	145	215	67,44%	145	149	

Según (Casal, 2019): *“Dado que dicho porcentaje no es superior al 7%, la cuota de activación se consideraría un **cobro anticipado**”.*

Mediante este ejemplo, comprobamos que no solo sufre el impacto Telefónica, el papel del cliente entra en juego y sus decisiones afectan al reconocimiento del ingreso. Si la entidad otorga al cliente la opción de renovar el contrato sin volver a pagar dicha cuota de nuevo y esa opción proporciona al cliente derecho material, son detalles que ahora se deberán tener en cuenta en la negociación de los contratos, que por la naturaleza del bien o servicio ofrecido generan cobros no reembolsables al cliente. (ICAC, 2017)

4.4.4 Determinación del precio de Transacción

En el siguiente supuesto analizaremos el proceso de asignación de precio a las obligaciones, así como la creación del activo contractual y su amortización lineal en el tiempo. Analizaremos dos contratos distintos, para poder comprender el impacto de la NIIF 15 en los contratos de compañías de telecomunicaciones.

Si Telefónica vende un terminal móvil a través de un canal directo, con un contrato asociado de 18 meses de permanencia con tarifa mensual por servicios de 30 euros mensuales, en el que el precio ofertado en el paquete es distinto a al de mercado, siendo el precio de venta independiente del servicio de 50 euros y el precio del terminal sin servicio de 600 euros, en vez de los 100 euros que le costaría al cliente cuando se ofrece junto a los servicios en el contrato, debemos ver qué variación surge. El reconocimiento de ingresos por lo tanto sería el siguiente:

La facturación inicial sería de 100 euros, tal y como se estipula en el contrato, sin embargo, debemos tener en cuenta el ingreso generado por la NIIF 15, el cual **debe ser ajustado al precio de venta independiente y repartido entre las obligaciones.**

El reparto ocurre de la siguiente manera: el precio total del paquete, dividido de la suma del precio de venta independiente, de cada producto, de ese paquete, nos ofrece un porcentaje que se ajusta al precio del paquete del contrato. Asignaremos ese porcentaje al precio de venta independiente de cada obligación, lo que posibilitará que la valoración del ingreso para cada una de las obligaciones se adapte a un reconocimiento más realista.

El problema que encontramos y que ha modificado esta norma es que la caja generada, es distinta del ingreso reconocido. **Se crea entonces un activo contractual** que surge de la **diferencia del ingreso reconocido vía NIIF 15 y la facturación real**, el cual iremos amortizando con una facturación mensual por servicios ofrecidos en el contrato, ya que al asignar el ingreso de los servicios basado en su precio de venta independiente según la NIIF 15, y repartirlo linealmente durante el periodo de vigencia del contrato, comprobamos que es menor que la facturación, lo que provoca que poco a poco, la facturación real ajuste el ingreso de ese activo contractual inicial, haciendo que en el mes del vencimiento de contrato, se consiga dar de baja ese activo de nuestro balance, de la misma forma que no afecte al cash-flow de la compañía.

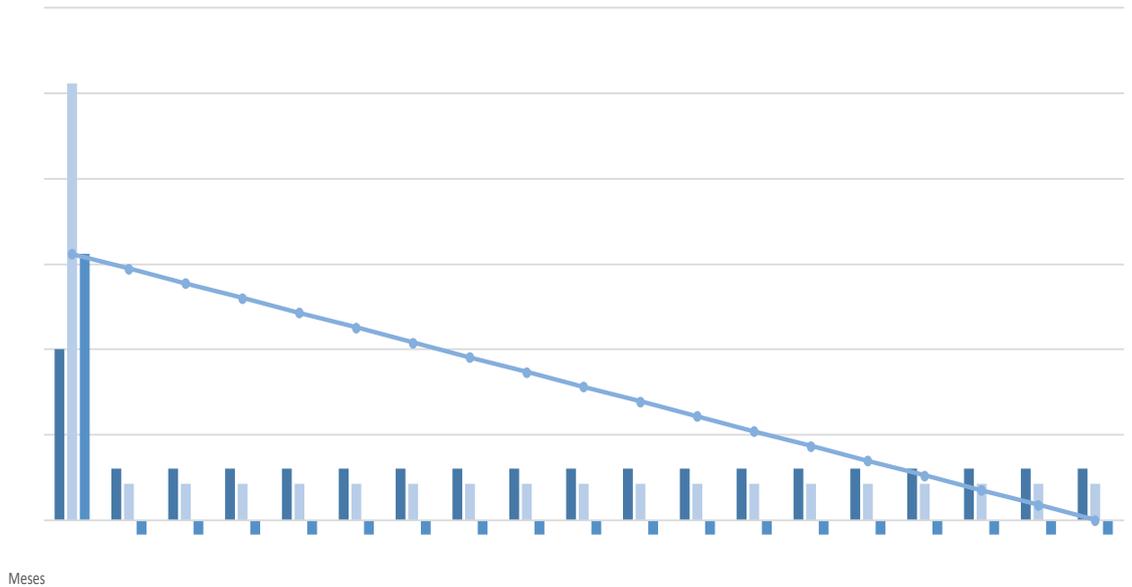
Ejemplo
Ajuste Básico

Una entidad de telecomunicaciones, tiene un contrato con un cliente con una duración de 18 meses, el contrato incluye la venta de un terminal por 100 euros (SSP 600 euros) junto con una tarifa mensual de 30 euros (SSP 50 euros).

Contrato inicial	TP	SSP	RSSP
Terminal	100	600	256
Servicios	540	900	384
	640	1500	43% 640

Periodo Contractual	18
Importe mensual servicios	30 540

Total facturación	640,0
Total Ingreso IFRS 15	640,0



Meses	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
Facturación	100,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0
Ingreso NIIF 15	256,0	21,3	21,3	21,3	21,3	21,3	21,3	21,3	21,3	21,3	21,3	21,3	21,3	21,3	21,3	21,3	21,3	21,3	21,3
activo(+) contractual	156,0	(8,7)	(8,7)	(8,7)	(8,7)	(8,7)	(8,7)	(8,7)	(8,7)	(8,7)	(8,7)	(8,7)	(8,7)	(8,7)	(8,7)	(8,7)	(8,7)	(8,7)	(8,7)
activo(+) contractual acumulado	156,0	147,3	138,7	130,0	121,3	112,7	104,0	95,3	86,7	78,0	69,3	60,7	52,0	43,3	34,7	26,0	17,3	8,7	(0,0)

Tabla 10 – Ajuste Terminal > 0

Fuente: Elaboración Propia

Para ofrecer una visión más clara se aplica la misma lógica al siguiente ejemplo en el que el terminal se ofrece gratuitamente, lo que provoca que el activo contractual inicial sea incluso mayor, al no haber facturado ningún importe por la venta de la terminal.

Ejemplo
Ajuste Básico

Una entidad de telecomunicaciones, tiene un contrato con un cliente con una duración de 18 meses, el contrato incluye la venta de un terminal por 0 euros (SSP 600 euros) junto con una tarifa mensual de 30 euros (SSP 50 euros).

Contrato inicial	TP	SSP	RSSP
Terminal	0	600	216
Servicios	540	900	324
	540	1500	36% 540

Periodo Contractual	18
Importe mensual servicios	30 540

Total facturación	540,0
Total Ingreso IFRS 15	540,0

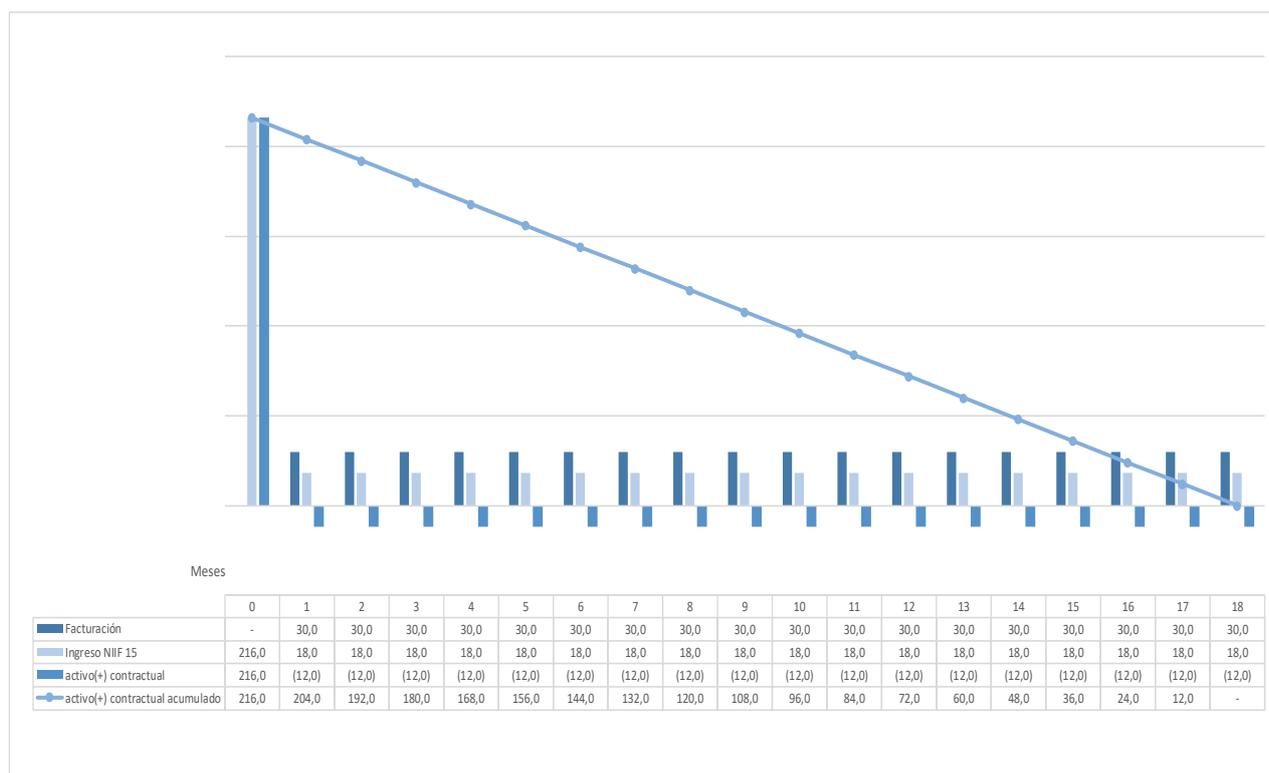


Tabla 11 – Ajuste Terminal = 0

Fuente: Elaboración Propia

5. Conclusiones

La NIIF 15 no ha dejado indiferente a nadie no solo en el mundo contable sino en general en el mundo empresarial. Desde la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad, podemos concluir sin duda que la NIIF 15 es la que mayor controversia ha traído. En primer lugar, por tratarse de una nueva regulación contable cuyo objetivo es regular el tratamiento contable en todos los sectores de la economía. Hasta la fecha hemos vivido con adaptaciones sectoriales que han permitido acercar el reconocimiento de los ingresos desde un punto de vista contable a las necesidades que los distintos sectores

económicos presentaban. Sin embargo, una norma como la indicada con una voluntad global, ha dado lugar tanto en los años de elaboración como en su posterior adopción, a innumerables debates sobre su tratamiento e interpretación.

Respecto al impacto en las organizaciones, la adopción de la NIIF 15 ha supuesto cambiar los parámetros respecto a las fuentes de información para preparar la información financiera. Un registro de los ingresos como era anteriormente más cercano a la facturación ha visto cómo repentinamente ha puesto de manifiesto la necesidad de contar de una manera protagonista con las ofertas comerciales y la información en poder de las áreas de negocio, interpretando y analizando las promesas acordadas con los clientes en paralelo a la prestación del servicio o venta del bien principal. Todo ello ha generado la necesidad de revisar este tipo de información buscando dos paradigmas indispensables en la contabilidad: la robustez de la información y su integridad. La robustez debe llevarnos a asegurar que los distintos documentos con los que contamos para analizar dichas promesas a cumplir con el cliente son las que son y se trata de información definitiva y clara para su posterior tratamiento. Respecto a la integridad, debemos quedar satisfechos de que contamos de manera clara con todos aquellos documentos que debemos disponer para registrar las operaciones, cubriendo el 100% de las operaciones y de los acuerdos con los clientes.

No debemos tampoco dejar de lado lo que un proyecto de este tipo supone en su implantación en las empresas, donde la complejidad de los sistemas financieros actuales, tanto contables como de gestión del negocio y de elaboración de la información financiera, requieren de equipos importantes para asegurar el éxito del proyecto. Se trata sin duda de equipos multidisciplinares donde deben incorporarse experiencias en contabilidad, sistemas, procesos económicos-financieros, fiscalidad, control interno, comercial, etc.

Por último, debemos contemplar qué repercusión tendrá esta nueva norma contable. Los ingresos variarán, el mix de dichos ingresos por servicios se modificarán, la relación ingresos-cash flow operativo será distinto a, se

modificará el resultado operativo, se activarán diversos costes y en general diversos indicadores de la gestión ordinaria del negocio se verán alterados de cara a futuro. Todo ello requerirá una adecuada explicación al mercado, analistas, prensa, accionistas y, en general, a todos los stakeholders de la empresa. Igualmente, no debemos olvidar a los propios empleados, ya que el cambio en la ejecución de los ingresos hará modificar también las variables sobre las que se construye la medición del performance de los empleados y, en consecuencia, su retribución.

Sin duda nos encontramos ante una norma contable que ha ido más allá en su repercusión empresarial y mediática, que no ha dejado indiferente a nadie y que ha dado lugar a infinitos debates en las organizaciones empresariales y en los técnicos de la profesión contable. La forma en la que las compañías venían reconociendo sus ingresos y sus costes seguía unos patrones determinados y se ha procedido literalmente a “meter en el mismo saco a todos”, definiendo unos criterios específicos que toda compañía debe seguir. El impacto en el corto plazo ya se ha comprobado. Ahora toca esperar y ver si la utilidad de NIIF 15 es la adecuada o si el afán de simplificación provocará complicaciones en la contabilidad de las empresas en el futuro.

Bibliografía

Casal, P. M., 2019. *Impacto de NIIF 15 en Telefónica* [Entrevista] (25 Marzo 2019).

Deloitte, 2014. [PDF] *NIIF 15 Ingresos procedentes de contratos con clientes El ... - Deloitte*. [En línea]

Available at:

https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/auditoria/Deloitte_ES_Auditoria_NIIF-15-ingresos-procedentes-de-contratos-con-clientes.pdf

[Último acceso: 18 Marzo 2019].

Deloitte, 2016. [PDF] *Implementing IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers A ...*. [En línea]

Available at: https://www.iasplus.com/en/publications/global/implementing-ifs-15/industrial-products-and-services/at_download/file/40710A%20IFRS%2015%20Industrial%20lc10.pdf

[Último acceso: 20 Marzo 2019].

Deloitte, 2018. *Ingresos ordinarios provenientes de contratos con clientes - Deloitte*. [En línea]

Available at: [Ingresos ordinarios provenientes de contratos con clientes - Deloitte](#)

[Último acceso: 19 Marzo 2019].

Ernst & Young, 2014. *NIIF 15 - EY*. [En línea]

Available at: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-presentacion-desayuno-ejecutivo-niif-15/\\$FILE/EY-presentacion-desayuno-ejecutivo-niif-15.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-presentacion-desayuno-ejecutivo-niif-15/$FILE/EY-presentacion-desayuno-ejecutivo-niif-15.pdf)

[Último acceso: 10 Marzo 2019].

Ernst & Young, 2018. *Actualización Contable - EY*. [En línea]

Available at: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-centro-de-estudios-ey-actualizacion-contable-enero-2018/\\$FILE/ey-actualizacion-contable-enero-2018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-centro-de-estudios-ey-actualizacion-contable-enero-2018/$FILE/ey-actualizacion-contable-enero-2018.pdf)

[Último acceso: 13 Marzo 2019].

ICAC, 2001. *Interpretación SIC 31. Ingresos ordinarios — Permutas de servicios de publicidad.* [En línea]

Available at: <http://www.icac.meh.es/Controladores/verDocumento.ashx?hid=norcoi0048>

[Último acceso: 13 Marzo 2019].

ICAC, 2009. *CINIIF-15 - ICAC*. [En línea]

Available at: <http://www.icac.meh.es/Controladores/verDocumento.ashx?hid=norcoi0119>

[Último acceso: 4 Marzo 2019].

ICAC, 2010. [PDF] *IFRIC Interpretation 18 - ICAC*. [En línea]

Available at: <http://www.icac.meh.es/Controladores/verDocumento.ashx?hid=norcoi0137>

[Último acceso: 15 Marzo 2019].

ICAC, 2013. [PDF] *ifric interpretation 13 - ICAC*. [En línea]

Available at: <http://www.icac.meh.es/Controladores/verDocumento.ashx?hid=norcoi0112>

[Último acceso: 15 Marzo 2019].

ICAC, 2013. *International Accounting Standard 11 - ICAC*. [En línea]

Available at: <http://www.icac.meh.es/Controladores/verDocumento.ashx?hid=norcoi0006>

[Último acceso: 12 Marzo 2019].

ICAC, 2013. *Norma Internacional de Contabilidad nº 18. Ingresos ordinarios*. [En línea]
Available at: <http://www.icac.meh.es/Controladores/verDocumento.ashx?hid=norcoi0011>
[Último acceso: 3 Marzo 2019].

ICAC, 2017. *ICAC - Página principal - Normativa - Contabilidad - Internacional - NIC Vigente - NIC 16 Inmovilizado material*. [En línea]
Available at: <http://www.icac.meh.es/Documentos/Contabilidad/2.Internacional/020.NIIF-UE/020.NIC%20Vigente/160.NIC%2016%20Inmovilizado%20material.pdf>
[Último acceso: 15 Marzo 2019].

ICAC, 2017. *ICAC - Página principal - Normativa - Contabilidad - Internacional - NIIF-UE - NIIF Vigente - NIIF 15 Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes*. [En línea]
Available at: <http://www.icac.meh.es/Documentos/Contabilidad/2.Internacional/020.NIIF-UE/010.NIIF%20Vigente/140.NIIF%2015%20Ingresos%20ordinarios%20procedentes%20de%20contratos%20con%20clientes.pdf>
[Último acceso: 14 Febrero 2019].

Marco, A., 2018. Telefónica avisa de un impacto “relevante” en sus cuentas por nuevas normas contables. *El Confidencial*, 17 01.

NIC-NIIF, s.f. *Qué es el IASB | IASB - NIC NIIF*. [En línea]
Available at: <https://www.nicniif.org/home/iasb/que-es-el-iasb.html>
[Último acceso: 20 Febrero 2019].

Ortega, P. & Paola, C., 2016. *Relación entre la NIIF 15 y NIC 11, aplicación en los estados financieros*. GUAYAQUIL, UNIVERSIDAD LAICA VICENTE ROCAFUERTE DE GUAYAQUIL: Guayaquil: ULVR, 2016..

PWC, 2014. *NIIF 15: Ingresos provenientes de contratos con clientes - PwC*. [En línea]
Available at: <https://www.pwc.com/ve/es/publicaciones/assets/alerta-tecnica-no-8-es.pdf>
[Último acceso: 16 Marzo 2019].

Telefónica S.A., 2018. *Cuentas Anuales Consolidadas*. [En línea]
Available at: <https://www.telefonica.com/documents/162467/141705147/Cuentas-anuales-consolidadas-2018.pdf/2548a38b-e370-58ab-e35a-4829ab1d196e>
[Último acceso: 29 Marzo 2019].

Índice de Tablas

Tabla 1 - Identificación de las obligaciones de desempeño	16
Tabla 2 – Desarrollo de NIIF 15	21
Tabla 3 - Proceso de Gestión de la Información Contable en Telefónica	23
Tabla 4 - Impacto de NIIF 15 en el Patrimonio Neto del Grupo Telefónica	25
Tabla 5 – Nuevo Epígrafe en el Balance (Activo Contractual)	26
Tabla 6 - Nuevo Epígrafe en el Balance (Gastos Diferidos)	26
Tabla 7 - Impacto en Ingresos Diferidos	27
Tabla 8 – Nuevo Epígrafe en el Balance (Pasivo Contractual)	27
Tabla 9 – Ajuste Terminal > 0	32
Tabla 10 – Ajuste Terminal = 0	33

