

ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS INGRESOS BAJO NIIF 15

JESSICA ALARCÓN BERMÚDEZ
LINA SOFÍA MARTÍNEZ MURILLO



UNIVERSIDAD DE BOGOTÁ JORGE TADEO LOZANO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
ESPECIALIZACIÓN EN ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA
BOGOTÁ, D.C., 2015

Análisis del tratamiento contable de los ingresos bajo NIIF 15

Jessica Alarcón Bermúdez
Lina Sofía Martínez Murillo

Trabajo de grado para optar al título de Especialista en Estándares Internacionales de Contabilidad y Auditoría.

Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano
Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas
Especialización en Estándares Internacionales de Contabilidad y Auditoría
Bogotá, D.C., 2015

Contenido

Resumen 4

Abstract 5

Introducción 6

Enfoque económico 8

Enfoque contable 10

Enfoque contable, tributario y NIIF 15 12

Ejemplos de Aplicación de la aplicación de la NIIF 15 25

Conclusiones 30

Referencias 33

Resumen

A través del análisis de las variables económicas y contables generales, una comparación entre la Norma Contable local, la Norma Tributaria local y la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15, se determinaron las principales diferencias e impactos a nivel general, basados en la experiencia Colombiana en la implementación de esta última. Adicionalmente se determinó el cumplimiento del objetivo de los ingresos a nivel económico y contable a través de la Norma Internacional.

Mediante la comparación de las tres perspectivas analizadas se precisó que en cuanto al Reconocimiento, los diferentes modelos regulatorios coinciden en que los ingresos provienen del incremento en el patrimonio sin que este incremento tenga que ver con los aportes de los socios; el reconocimiento debe hacerse cuando surja el derecho de exigir su liquidación, aunque es de anotar que la norma internacional NIIF 15 extiende el reconocimiento a la transferencia del control de bien o servicio objeto del contrato.

Con respecto a la Medición, existe una diferencia importante en el sentido que las normas locales y tributarias lo establecen con base en el valor de realización o mercado, mientras que la NIIF 15 toma en cuenta el efecto de las contraprestaciones variables y el ingreso refleja el importe que la entidad espera cobrar.

Por último, en términos de Revelaciones, las tres normas tienen exigencias mínimas de información, es de considerar que la NIIF 15 es más exigente y amplía el ámbito de la información mínima a revelar.

A nivel tributario, la adopción de la NIIF 15 trae grandes retos al Gobierno Nacional en cuanto al manejo del principio de la esencia sobre la forma y su impacto inicialmente se verá reflejado en el impuesto diferido.

Palabras clave: NIIF 15, ingresos, revelaciones.

Abstract

Through the analysis of the general economic and financial variables, a comparison between the Local Accounting Norm, the Local Tax Norm and the International Financial Reporting Norm NIIF15, the main differences and impacts across the board were established. This was based on the Colombian experience in the implementation of the latter. In addition, the fulfilment of the economic and accounting income objective through the International Norm was established.

By comparing the three perspectives analyzed it was stated that in regard to the Recognition, the different regulatory models agreed that the revenue comes from the increase in the heritage; but this increase is unrelated to the contributions of the partners; recognition should be performed once the right to settlement is demanded, although it should be noted that the international Norm NIIF 15 extends the recognition of the transfer of control of the goods or services covered by the contract.

In regard to the Measurement, a significant difference exists in the sense that local and tax regulations are established, based on the net realizable value or the market, while NIIF 15 takes into account the effect of variable remuneration and the income reflects the amount that the entity expects to collect.

Finally, in terms of Revelations, the three norms have minimum reporting requirements, it is considered that NIIF 15 is more demanding and extends the scope of the minimum disclosure.

At tax level, the adoption of NIIF 15 brings great challenges to the National Government in regard to the management of the principle of substance over form and its impact will be initially reflected in deferred tax.

Key words: IFRS 15 , income disclosures

Introducción

Este trabajo busca analizar el tratamiento contable de los ingresos en Colombia bajo el nuevo marco normativo de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) haciendo una revisión del tema desde perspectivas económicas, contables, tributarias y bajo NIIF 15, con el fin de establecer si esta última aborda de manera completa todas las variables relacionadas con los ingresos desde la experiencia colombiana, buscando facilitar el aprendizaje mediante la identificación de los principales cambios en su aplicación y definiendo los posibles impactos en términos de desempeño y tributarios.

Parte de los inconvenientes se han determinado en que la norma contable colombiana es muy laxa en cuanto al tratamiento contable de los ingresos, no es específica y puntual, lo que permite que se tomen diferentes criterios profesionales en el reconocimiento, medición y revelación de los ingresos en casos específicos que la norma no contempla

Es de considerar que las Normas Internacionales de Información Financiera abarcan amplios y complejos temas lo cual obliga a que su aprendizaje tenga que abordarse de manera paulatina por áreas según sea lo relevante del tema con respecto a las operaciones de las empresas; lo anterior justifica que la enseñanza se apoye en ensayos por áreas tales como: Ingresos, Instrumentos Financieros, Propiedad, Planta y Equipo, entre otros, en los cuales se aborden los temas relacionados con el reconocimiento, la medición, la presentación y la revelación de los elementos de los estados financieros.

En pro de la contribución a la solución del problema mencionado, en la elaboración del trabajo se usará la metodología de tipo Correlacional¹, y estará compuesto por los aspectos disciplinares de los Ingresos, la regulación local de los mismos y la NIIF 15 para finalmente analizar los cambios o efectos en el tratamiento de los ingresos y las implicaciones que ello conlleva. Teniendo en cuenta que la NIIF 15 reemplazará las normas existentes relacionadas con

¹ Tipo de investigación social que tiene como objetivo medir el grado de relación que existe entre dos o más conceptos o variables, en un contexto en particular. En ocasiones solo se realiza la relación entre dos variables, pero frecuentemente se ubican en el estudio relaciones entre tres variables.

el tratamiento de los ingresos, consideramos que no es procedente analizar normas que se derogarán en un corto plazo²

Se analizará y se determinará la importancia y la utilidad que tiene el ingreso desde el enfoque económico, el enfoque contable y una fusión entre los enfoques contable, tributario y NIIF 15; este último se complementará con un cuadro comparativo.

Como conclusión general, se plantea que el tratamiento general de los ingresos desde la perspectiva de la norma local (Decreto 2649); la norma fiscal (Decreto 624 de 1989) y la NIIF 15, difiere muy poco entre sí en términos generales, sin embargo, la norma internacional NIIF 15 es más explícita en temas de reconocimiento y medición así como en revelaciones.

Por otro lado, se observa que el manejo contable de los ingresos en Colombia se ha basado de acuerdo a lo que se establece en la norma impositiva, donde el reconocimiento se hace con base en elementos de forma y no de esencia; las NIIF se apartan del componente fiscal y centran su atención en el tratamiento contable de los ingresos desde la perspectiva del inversor en busca de rendimiento; su reconocimiento se hace en el momento del traslado de los riesgos y ventajas de tipo significativo a la contraparte sin importar elementos de forma tal como la expedición de factura, entre otros.

² La NIIF 15 sustituye a las siguientes normas NIC 11 – Contratos de Construcción, NIC 18 – Ingresos Ordinarios, CINIIF 13 – Programas de Lealtad con los Clientes, CINIIF 15 - Acuerdos para la construcción de Inmuebles, CINIIF 18 - Transferencias de Activos provenientes de los Clientes, SIC 31 – Ingresos Ordinarios.

Enfoque económico

Cuando hablamos de ingresos nos referimos a la capacidad de los diferentes entes económicos para satisfacer sus necesidades o para cubrir obligaciones; en términos económicos se definen como todas las entradas económicas de una persona, una familia, gobierno o una organización en contraprestación a su actividad (Mc Conell, 1997), los ingresos se clasifican en ordinarios y extraordinarios dependiendo de si se reciben en forma habitual y consuetudinaria u obedecen a acontecimientos especiales³.

La importancia económica de los Ingresos radica en que miden la calidad de vida, la capacidad de consumo y/o ahorro del ente económico que lo recibe; es así que las teorías económicas clásicas y marxistas desarrollaron sus tesis preocupadas por la desigualdad económica, la cual es medida desde la perspectiva de la distribución formal del ingreso (Molina, 2013) los Keynesianos, Neoclásicos, Marginalistas entre otros que incluyeron en sus análisis de la variable ingreso desde el punto de vista de la teoría de la producción y la distribución.

Actualmente los economistas han enfocado sus análisis al comportamiento social y económico del individuo, en las acciones para la búsqueda de su propio interés, maximizar su utilidad y reducir sus costos⁴

A nivel Macroeconómico uno de los principales indicadores para medir el desempeño y ritmo de progreso de un país es el ingreso per cápita, el cual muestra la relación entre la población y el ingreso nacional en un periodo determinado y permite la comparabilidad entre los países en temas de desarrollo (Leroy Miller, 2001).

La búsqueda de una adecuada distribución del ingreso ha sido punto clave en las políticas sociales y económicas en nuestro país, los planes de desarrollo de los gobiernos a través de la

³ <http://www.definicionabc.com/economia/ingresos.php>, consultado el 14 de abril de 2015

⁴ Teoría de la Elección Racional – Friedman y Becker

historia colombiana se han preocupado por los altos índices de pobreza y desigualdad y han encaminado su accionar en definir estrategias en la búsqueda de la equidad, la disminución de la pobreza y la protección a los sectores más débiles.

La importancia de los ingresos va más allá del simple registro contable de la entrada de recursos o el derecho de reclamarlos, su incidencia llega hasta ser indicador fundamental en la implementación de políticas económicas a nivel de Estado y a nivel empresarial; junto con los gastos son un componente importante para la toma de decisiones, el resultado de la combinación de estos componentes sea utilidad o pérdida, es una forma de evaluar el desempeño de una unidad de negocio a lo largo de un período (Elliot & Horgren, 1996)

La contabilidad Internacional plantea un cambio sustancial en la presentación y el análisis de la realidad económica de las sociedades que requiere un tratamiento más dinámico, interpretativo y predictivo de las partidas contables, entre las cuales están los Ingresos, con el objetivo primordial de “mejorar la transparencia y comparabilidad de la información financiera⁵” presentada a los terceros o usuarios de la información.

Se da un carácter utilitarista de la información contable, la cual adquiere su verdadera dimensión al comunicar y proyectar al exterior los datos de la entidad económica y se convierte en una herramienta adecuada para el análisis de información y la posterior toma de decisiones por parte de los agentes económicos (Archel & Lizarraga D, 2012)

⁵ Ley 1314 de 2009

Enfoque contable

Tal como se había mencionado, la utilidad es la forma de evaluar el desempeño de una unidad de negocios a lo largo del período, se define como el incremento de la riqueza y se da por el exceso de ingresos sobre los gastos (Elliot & Horgren, 1996); se mide por el método de acumulación el cual reconoce el impacto de las transacciones cuando tienen lugar los ingresos y los gastos. La utilidad es el referente sobre el cual el inversionista toma decisiones.

Tomar una decisión de inversión o de negocio amerita la confianza plena de los datos obtenidos para analizar y determinar si es viable o no esa inversión; se espera que la información permita conocer y proyectar resultados de las operaciones realizadas por la entidad informante; es decir, que dé las pautas necesarias para poder crear expectativas respecto a los resultados futuros de la transacción a realizar con esta entidad, es decir sobre la utilidad o rendimientos a obtener.

Los ingresos variables clave en la determinación de la utilidad, no solo se refieren a la entrada de efectivo, sino que están relacionados con el incremento en los activos a causa de la venta de un bien o de la prestación de un servicio, su reconocimiento es fundamental para la medición de la utilidad a informar y se hace cuando se ha suministrado el bien o prestado el servicio y se recibe el efectivo en contraprestación o está asegurado que se reciba.

Generalmente las empresas suelen reconocer los ingresos en el periodo de la venta, sin embargo hay casos en que los ingresos se reconocen antes o después de la misma con el fin de mostrar una realidad más acorde con la situación de la empresa y esto no significa que se vea afectada la confiabilidad de la información (Nikoali & Bazley, 2002)

Reconocimiento de los ingresos

| | | |
|--------------------------------------------------|----------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Reconocimiento en el periodo de venta | Método de Acumulación | Se reconocen los ingresos en el momento de la transacción de venta. |
| Reconocimiento antes del Periodo de venta | Método de Porcentaje de Avance | Se aplica para contratos a largo Plazo. |
| | Método de Desempeño Proporcional | Se utiliza en los contratos de Servicios |
| | Método del contrato Terminado | Se reconoce la utilidad cuando el contrato ha concluido, por lo tanto, durante la vida del contrato el inventario se contabiliza al costo (Es el aplicado en Colombia). |
| Reconocimiento a la terminación de la Producción | | No es muy utilizado, por lo general para la venta de ciertos metales preciosos. |
| Reconocimiento después del periodo de venta | Método de Pagos en Abonos | Apropiado cuando el cobro no este razonablemente asegurado |
| | Método de Recuperación de costos | |
| | Método de Deposito | Es apropiado cuando ha habido una transferencia insignificante de Riesgo y beneficios de la propiedad |

En el reconocimiento de ingresos se toman en cuenta los siguientes factores o principios:

- **Ciclo Operacional:** Tiempo que la sociedad utiliza en los diferentes procesos a realizar para obtener el beneficio económico o el derecho de la obtención del mismo por la venta de bienes y/o prestación de servicios; esta operación es continua y permanente.
- **Principio de Realización:** Se considera un hecho realizado cuando se recibe efectivo o derecho a reclamar efectivo a cambio de bienes o prestación de servicios.
- **Principio del Devengado:** Se refiere a que la imputación de ingresos y gastos se centra en el producto de las operaciones realizadas durante el ciclo económico independientemente si se ha generado la entrada o salida de recursos, es decir el registro de un gasto o un ingreso debe hacerse en el momento que nace sin importar el desembolso o recibo del dinero.

Enfoque contable, tributario y NIIF 15

El estudio de los Ingresos se aborda desde un paralelo de tres perspectivas diferentes: El Decreto 2649 de 1993, el Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989) y las NIIF 15 “Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes”, con el objetivo de encontrar las coincidencias y diferencias en el tratamiento contable de los ingresos.

Se tomará como base para nuestro análisis los principios que la norma internacional aborda en la estructura de presentación de las NIIF: Reconocimiento, Medición y Revelación de los hechos económicos.

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el balance o en el estado de resultados, de una partida que cumpla la definición del elemento correspondiente, satisfaciendo además los criterios para su reconocimiento: sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a la entidad o salga de ésta, y el elemento tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad. Ello implica la descripción de la partida con palabras y por medio de una cantidad monetaria, así como la inclusión de la partida en cuestión en los totales del balance o del estado de resultados. Las partidas que satisfacen el criterio de reconocimiento deben reconocerse en el balance o en el estado de resultados. La falta de reconocimiento de estas partidas no se puede rectificar revelando las políticas contables seguidas, ni tampoco a través de notas u otro material explicativo. (Marco conceptual IASB 4.37 – 4.38).

Medición es el proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros, para su inclusión en el balance y en el estado de resultados. Para realizarla es necesaria la selección de una base o método particular de medición. (Marco conceptual IASB 4.54).

Revelaciones es la información relevante que debe darse a conocer a los usuarios de la

información financiera para la toma de decisiones, las características cualitativas y restricciones de la información financiera, situaciones que afecten el negocio en marcha entre otros.

Para iniciar nuestro paralelo demos una revisión a la definición de Ingresos desde las perspectivas abordadas:

Los ingresos representan flujos de entrada de recursos, en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas durante un periodo, que no provienen de los aportes de capital. (Decreto 2649 de 1993, art 38).

Los ingresos son las entradas de recursos en dinero o en especie, que incrementan el activo y/o disminuyen el pasivo, generando incrementos en el patrimonio bruto, y hace relación tanto a los ingresos ordinarios como a las ganancias extraordinarias o eventuales que tenga una persona en el periodo gravable. (Estatuto Tributario decreto 624 de 1989).

Ingresos son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio (NIIF 15 Apéndice A); incluye tanto los ingresos de las actividades ordinarias de la entidad, y corresponden a una variada gama de denominaciones, tales como ventas, honorarios, intereses, dividendos, alquileres y regalías; como las ganancias. (Marco Conceptual IASB 4.25 a; 4.29).

Las anteriores definiciones coinciden desde cada uno de los puntos de vista, en definir el ingreso como un incremento en el patrimonio producido, bien por incrementos en el Activo, decrementos en el Pasivo o la combinación de ambos y que no tiene relación con los aportes de los socios. El decreto 2649 de 1993 no incluye taxativamente las ganancias como un ingreso pero de manera indirecta al considerar que las ganancias generan incremento en el patrimonio de quien las obtiene. El Estatuto Tributario, por su parte, amplía la definición del ingreso a las

entradas de recursos en dinero y en especie de actividades ordinarias como ganancias extraordinarias dentro de un periodo gravable que para todos los efectos en Colombia coincide con el periodo contable.

Revisemos el tratamiento de los Principios de Reconocimiento, Medición y Revelación en las perspectivas seleccionadas (Contable, Tributario y NIIF 15)

Cuadro comparativo: **Decreto 2649 de 1993 – Decreto 684 de 1989 – NIIF 15**

| Principios | Decreto 2649 de 1993 | Estatuto Tributario Decreto 684 de 1989 | NIIF 15 |
|----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Reconocimiento | <p>Art. 97. Un ingreso se entiende realizado y, por tanto, debe ser reconocido cuando se ha devengado y convertido o sea razonablemente convertible en efectivo.</p> <p>Devengar implica que se ha hecho lo necesario para hacerse acreedor al ingreso.</p> <p>El reconocimiento se debe realizar de acuerdo a la clasificación de ingresos por:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Venta de bienes ▪ Venta de servicios ▪ Otros ingresos <p>Art. 103. Las Devoluciones rebajas y descuentos se deben reconocer por separado de los ingresos brutos.</p> | <p>Art. 28. Se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro.</p> <p>Art. 27. Se entiende realizado el ingreso en el momento en que se reciben efectivamente, sea que su pago se haga en dinero o en otra forma que tenga la virtud de extinguir la obligación o se pierda el derecho a exigir el pago.</p> <p>Se exceptúan los ingresos obtenidos por quien lleva contabilidad por el sistema de causación, caso en el cual se deben declarar los ingresos causados en el periodo gravable.</p> | <p>Establece que el reconocimiento del ingreso se hace cuando se ha transferido al cliente el bien o el servicio y este obtiene el control y beneficio de los mismos, lo supedita al cumplimiento total del objeto del contrato; se plantean cinco pasos para que se dé el reconocimiento de los ingresos, una vez cumplidos se debe registrar de acuerdo al paso 5</p> <p>Paso 5: Contabilizar los ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface las obligaciones.</p> <p>Se considera satisfecha una obligación cuando el control de los bienes o servicios se transfiere al cliente, difiere de la NIC 18 en donde se reconocen cuando se han transferido riesgos y beneficios.</p> <p>Se divide en: Ingresos reconocidos a lo largo del tiempo Ingresos reconocidos en un momento del tiempo.</p> <p>Con respecto a los descuentos o devoluciones, solo se deben reconocer si son altamente probables.</p> |
| | <p>Art. 49. Medición al valor histórico. Los hechos económicos se reconocen inicialmente por su valor histórico,</p> | <p>El estatuto tributario es más genérico al establecer la medición al valor de realización, sin embargo establece</p> | <p>Paso 2: Se debe identificar las obligaciones diferenciadas dentro del contrato, para luego imputar el valor del ingreso de forma separada.</p> |

| | | | |
|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Medición | aplicando cuando fuere necesaria la norma básica de la prudencia. | criterios para el caso de ingresos por ventas de acciones o en divisas extranjeras. | <p>Paso 3: Determinar el precio de la transacción. El precio puede ser fijo o variable por conceptos como descuentos, reembolsos, bonificaciones, etc. Entre los factores variables se debe incluir aquellos que son ajenos a la entidad como volatilidad del mercado, juicio de terceros, etc. las cuales se incluirán en el precio de la transacción solo si es altamente probable, para no causar una reversión del ingreso.</p> <p>Paso 4: Distribuir el precio de la transacción entre las obligaciones del contrato. Se debe estimar partiendo de un precio de mercado, un coste esperado más un margen. En caso de existir un importe variable por factores externos, se debe distribuir entre todas las obligaciones del contrato.</p> |
| Revelación | <p>Art 115. Indica que en forma comparativa cuando sea el caso, los estados financieros deben revelar por separado como mínimo la naturaleza y cuantía de cada uno de los siguientes asuntos, preferiblemente en los respectivos cuadros para darles énfasis o subsidiariamente en notas:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Principales clases de ingresos y gastos, indicando el método para utilizado para determinarlos y las bases utilizadas ▪ Partidas extraordinarias ▪ Errores de ejercicios anteriores. | <p>Puntualmente el Estatuto Tributario no establece parámetros a revelar.</p> <p>En cuanto a ingresos define su clasificación y determina su tratamiento fiscal, el cual debe detallarse cuando sea requerido por el ente fiscalizador.</p> | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Información acerca de contratos con los clientes. ▪ Información acerca del juicio usado. ▪ Información acerca de las obligaciones de desempeño ▪ Conciliación del saldo del contrato ▪ Desagregación de ingresos ordinarios ▪ Información acerca de los costos para obtener o cumplir un contrato. ▪ La aplicación de las soluciones Prácticas |

Del análisis del Paralelo realizado en el cuadro anterior, se infiere:

Reconocimiento: Se deduce que la norma internacional brinda mayores pautas y descripciones en pro del fortalecimiento del criterio, indica que se debe cumplir con 5 pasos antes del reconocimiento: Paso 1 – Identificar el contrato con el cliente, Paso 2 – Identificar las obligaciones separadas por el contrato, Paso 3 – Determinar el precio de la transacción, Paso 4 – Distribuir el precio de la transacción entre las obligaciones del contrato, Paso 5 – Contabilizar los ingresos cuando (a medida que) la entidad satisface las obligaciones; Tanto el Decreto 2649 como el Estatuto Tributario establecen el reconocimiento de los ingresos por el solo hecho de existir el derecho a exigirlo aun cuando la liquidación del pago de la obligación sea incierta. En la norma internacional, el ingreso se reconoce a medida que se van cumpliendo con las obligaciones del contrato, es decir, cuando se transfiere el control y beneficios de los bienes y servicios vendidos.

Medición: La norma internacional es más específica que la norma tributaria y contable local, indica cada una de las variables a tener en cuenta en la medición del valor de las transacciones, en donde determina que existen factores fijos y variables y en qué momento se deben reconocer, teniendo en cuenta el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que el ente económico tenga la certeza que va a otorgar, adicionalmente, establece que se deben especificar en el contrato cada una de las obligaciones y medirlas, esto logra una mayor precisión en la determinación de precios; en ocasiones los empresarios tienden a equivocarse ya que no se tienen los lineamientos en la medición y se termina decidiendo a través del juicio profesional. La norma local tanto tributaria como contable no realiza esta exigencia, ni es específica, ya que solo indica que el precio de la transacción se debe medir al valor razonable o del mercado.

Revelación: La exigencia de revelaciones en los tres conceptos coincide en la necesidad de suministrar información que sea útil a quien la requiera; los requerimientos exigidos en la norma internacional están dirigidos al análisis del negocio en marcha y de la operación del ente, lo cual permite obtener una información de calidad y conocer su realidad financiera.

4. Tratamiento de los Ingresos según la NIIF 15 (Aspectos Relevantes)

La NIIF 15 como resultado de la convergencia de normas entre el IASB y FASB toma elementos ya tratados en la norma contable del IASB, que si bien no están enunciados tácitamente, se pueden inferir en el momento de leer y analizarla, tales como el ciclo operacional al referirse al calendario de satisfacción, Principio de Realización cuando se refiere al derecho que la entidad adquiere de una contraprestación en el momento de la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con el cliente y Principio del Devengado cuando se refiere al reconocimiento de ingresos cuando cada obligación de desempeño es satisfecha y se tenga el derecho a la contraprestación sin necesariamente haberla recibido. Estos elementos también se encuentran presentes en la norma local.

Establece un modelo de cinco pasos para el reconocimiento de Ingresos:

1. Identificar el (los) contrato(s) con el cliente.
2. Identificar las obligaciones de desempeño independientes en el contrato.
3. Determinar el precio de la transacción.
4. Asignar el precio de transacción a cada una de las obligaciones de desempeño.
5. Reconocer los ingresos cuando cada obligación de desempeño se satisface.

Análisis e Interpretación general del nuevo modelo de reconocimiento de Ingresos

Una de las grandes novedades de la NIIF 15 es la introducción del concepto de contrato en el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias, definido como un acuerdo entre dos o más partes (entidad y cliente o clientes) que crea derechos y obligaciones; este contrato puede ser verbal, escrito o implícito por la costumbre del mercado, sin embargo, es una novedad en el sentido que la norma local no había condicionado el reconocimiento de los ingresos a transacciones donde deben existir derechos y obligaciones reconocidos, se aprueben las condiciones del contrato, se identifiquen las condiciones de pago y se tenga la certeza de que se va a recibir la contraprestación tan explícitamente.

Se define como entidad al agente económico que adquiere la obligación de transferir bienes o servicios a cambio de una contraprestación y cliente aquella parte que contrata la obtención de estos bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la entidad y está dispuesto a pagar por esto bienes o servicios, si no se cumple alguna de estas características no hay contrato, por lo tanto no se aplica la NIIF 15.

De acuerdo a las prácticas comerciales en furor en el ejercicio de los entes económicos colombianos, se ha identificado la tendencia a realizar actividades que generan recursos por medio de diferentes tipos de contratos de colaboración, los cuales no cumplen con las características definidas por la NIIF 15, tal es el caso de los contratos de cuentas en participación, donde un socio gestor pone recursos o los medios necesarios para que un socio participe desarrolle una actividad y las utilidades o pérdidas que se generen del mismo son compartidas entre las partes, se comparte el riesgo y el beneficio.

La NIIF 15 no trae en su desarrollo el tratamiento específico para el caso de éstos tipos de contratos; sin embargo, establece que “si una entidad recibe recursos de un contrato que no cumple con las especificaciones de la norma, pero ha entregado la totalidad de bienes o servicios, se ha recibido toda la contraprestación y esta no es reembolsable y el contrato se ha terminado, se debe reconocer el ingreso”, necesariamente habría que analizarse cada contrato y verificar la aplicación de lo aquí dicho, de lo contrario se recurrirá a la circular externa 115-06/09 proferida por la Superintendencia de Sociedades respecto al tema.

La NIIF 15 establece la combinación de contratos para ser contabilizados como uno solo, si se realizan en fechas próximas y con el mismo cliente, siempre y cuando se hubieran negociado como un paquete, constituyan una única obligación de desempeño y se encuentren correlacionados en el sentido que la contraprestación de uno dependa del cumplimiento del otro, respecto a las modificaciones del contrato establece los requisitos para contabilizarlos como un contrato nuevo o como parte del ya existente o como una rescisión de uno existente y creación de uno nuevo; esto acarrea que las sociedades realicen un análisis de las modificaciones realizadas y determinen su influencia en el resultado de la sociedad para determinar si lo contabiliza como

uno nuevo o como parte o rescisión del contrato existente, difiere de cómo se venía trabajando, las modificaciones eran tratadas como adicionales a lo inicialmente pactado y no más.

Por otro lado, la norma internacional NIIF 15 se refiere a la identificación de las obligaciones del contrato y a la asignación del precio de transacción de cada obligación de desempeño, donde debe analizarse si el bien o servicio a transferir se puede identificar separadamente de otros compromisos o si son similares entre si porque son a largo plazo, tiene el mismo patrón de medida y de transferencia al cliente, para así mismo asignarle los ingresos a dichos bienes y servicios.

En cuanto a la diferenciación de las obligaciones de cada uno de los contratos con los clientes y la asignación del importe respectivo a cada obligación, se incrementa el trabajo y se torna engorroso en el caso de las grandes empresas que manejan un volumen de clientes y servicios muy altos, ya que hay que diferenciar por cada cliente y cada contrato las obligaciones de las partes, es un reto al cual se tienen que enfrentar a través de una buena planeación en sus políticas contables.

La norma se refiere a la satisfacción de las obligaciones de desempeño en la cual claramente establece que el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se hará en cuando se cumpla con la obligación mediante la transferencia de los bienes o servicios al cliente, se transfiere cuando se entrega el control que implica la posibilidad de disponer de los mismos y se obtienen los beneficios inherentes a ellos. Reconoce que las obligaciones de desempeño se pueden satisfacer a largo plazo ó en un momento determinado.

De lo anterior se destaca la satisfacción de las obligaciones a largo plazo, donde se debe reconocer el Ingreso de Actividades Ordinarias a lo largo del tiempo midiendo el progreso hacia el cumplimiento completo de esa obligación de desempeño y debe aplicar un único método durante la duración del contrato, el cual puede ser el método de producto o el método de progreso; esto es un cambio en la norma actual, teniendo en cuenta que se reconocían los ingresos hasta el momento de la entrega del bien o servicio y en ese mismo instante se

reconocían los costos y gastos relativos al mismo; esto provocaba que en varias ocasiones las empresas mostraran en sus estados financieros pérdidas, el reconocimiento progresivo de los ingresos hace que las empresas muestren sus estados financieros más acordes a su realidad económica.

Respecto a la medición se resalta de la NIIF 15 que para determinar el precio de la transacción se deben tener en cuenta las variables que afecten el mismo, las cuales pueden estar establecidas en el contrato o implícitas por las prácticas, si es altamente probable que ocurra una variación en el precio por descuentos, incentivos, abonos, debe determinarse el importe teniendo en cuenta el efecto de esta variación en el mismo, siempre y cuando esta no signifique una reversión significativa en los ingresos. La variación del precio se mide tomando el valor esperado o el importe mas probable de acuerdo a la experiencia.

El objetivo de asignar el precio de la transacción es que una entidad distribuya el precio a cada obligación del desempeño por un importe que represente la contraprestación que se espera recibir por la transferencia de los bienes o servicios, como ya la habíamos mencionado es una novedad en las prácticas contables y podría ser un trabajo engorroso si no se tienen identificadas claramente las obligaciones del contrato y no se tienen precios de referencia para poder asignar el precio de la transacción a cada obligación.

Una de las diferencias de la NIIF 15 con la norma actual es que permite la modificación de los ingresos ya reconocidos en los eventos de algún cambio significativo en las variables ajenas al control del ente económico, ello puede generar un contrato separado, el cual se tratará de forma prospectiva o una modificación del contrato ya existente que genera un ajuste en los ingresos.

La contabilización del Ingreso se hace cuando la entidad satisface cada obligación de desempeño al transferir un bien o un servicio al cliente, el cual dispone del bien o servicio y

obtiene el derecho de los beneficios del bien o servicio. Los ingresos pueden ser reconocidos a largo tiempo o en un momento determinado. Tal como se había mencionado, la novedad en la nueva norma está en el reconocimiento progresivo de ingresos a largo plazo, lo cual beneficia a las sociedades al mostrar sus estados de resultados integrales más acordes a su realidad económica.

Ahora bien, revisando las generalidades de la norma, encontramos que la NIIF 15 no se aleja de lo planteado para el reconocimiento del ingreso ya sea antes del periodo de venta, en el periodo de venta o posterior al mismo; al darle la lectura se identifican tratamientos similares referentes al reconocimiento a largo plazo con el método de porcentaje de avance o desempeño proporcional, o el reconocimiento en el momento de la transacción con el método de acumulación.

La NIIF 15 desarrolla en su planteamiento el tratamiento contable que hay que dar para el caso de algunos costos que están relacionados con los contratos con clientes, estos son los Costos Incrementales del contrato (aquellos que se incurren para la obtención el contrato) y los costos de cumplir un contrato, específicamente establece que estos costos se convertirán en un activo si se espera recuperarlos, si no se hubiera incurrido en ellos si no fuera por el contrato, si están directamente relacionados con el contrato y que generan o mejoran los recurso de la entidad, los cuales van a ser usados para el cumplimiento de las obligaciones en el futuro.

La norma local no establecía de manera clara el tratamiento de los costos incurridos para la obtención y desarrollo de los contratos; las erogaciones en que incurría una sociedad en el tema de la obtención y desarrollo de un contrato se contabilizaban como costo o como gasto dependiendo si estaban directamente relacionados con la actividad productora de renta.

En la NIIF 15 el tema de la información a revelar adquiere una significativa diferencia en el sentido que la norma exige que sean a un nivel alto de detalle en cuanto a:

- Sus contratos con clientes
- Los juicios significativos y cambios en los mismos realizados al aplicar la NIIF 15 a dichos contratos.
- Los activos reconocidos por los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente.

En la norma local se exigen unas revelaciones mínimas, las cuales se cumplen en las notas a los estados financieros, que en la mayoría de los casos es la descripción de las cuentas del Balance y alguna información adicional de aquellas más representativas.

Otro aspecto a resaltar de la NIIF 15 es que da directrices detalladas en diversos temas que considera importantes en el reconocimiento de ingresos procedentes de contratos por clientes, los cuales se pueden resumir a continuación:

| | |
|----------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| LICENCIAS DE PROPIEDAD INTELECTUAL | Hay que evaluar si otorgan un derecho de uso o acceso, el ingreso se reconoce a la entrega del derecho de uso por el tiempo de acceso, la diferencia es que no hay una transferencia completa del control, por lo que el reconocimiento se hace durante el tiempo aprobado de uso de la misma. |
| GARANTÍAS | Hay que analizar la naturaleza de la garantía para identificar su impacto contable; si el cliente puede elegir entre comprar o no la garantía y esta aporta un servicio adicional, esta garantía sería una obligación adicional de desempeño y deberá asignársele un precio de la transacción; si por el contrario la garantía solamente es para asegurar el funcionamiento del bien o servicio, no se contabiliza como una obligación diferenciada. |
| CONTRAPRESTACIÓN DEL PRINCIPAL CONTRA LA CONTRAPRESTACIÓN DEL AGENTE | La norma establece que la contraprestación del agente se refiere a una comisión por organizar el suministro de bienes o servicios de una entidad a un cliente de la entidad, se dice que es cliente cuando no es el responsable principal de la satisfacción de las obligaciones del contrato y no tiene la potestad de establecer precios. |

| | |
|-------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| DERECHOS DE CLIENTES NO EJERCITADOS | Cuando un cliente no ejerce todos los derechos contractuales y hay un pago anticipado, este se denomina ganancias por derechos no ejercitados, si el cliente espera tener esta ganancia se contabiliza como Ingresos de Actividades Ordinarias, si no espera tener la ganancia por derechos no ejercitados se reconoce cuando la probabilidad de que el cliente ejerza sus derechos sea remota. |
| INGRESOS POR DEVOLUCIONES EN VENTAS | Cuando se realiza una venta con derecho a devolución, se deberá reconocer: <ul style="list-style-type: none">▪ Un ingreso de actividades ordinarias por los productos transferidos por el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho (por ello, los ingresos de actividades ordinarias no se reconocerían para los productos que se espera que sean devueltos)▪ Un pasivo por reembolso, el cual se deberá actualizar en cada periodo.▪ Un activo (y el correspondiente ajuste al costo de ventas) por su derecho a recuperar los productos de los clientes al establecer el pasivo por reembolso |

Ejemplos de Aplicación de la aplicación de la NIIF 15

Presentamos a continuación ejemplos prácticos tomados de los ejemplos Ilustrativos de la NIIF 15, con el fin de ilustrar el tratamiento contable que tienen los ingresos con la nueva NIIF 15. ¿Solamente se presentan o se van a analizar, discutir, etc?

Ejemplo1: Identificación del contrato - Un promotor inmobiliario realiza un contrato con un cliente para la venta de un edificio por 1 millón de u.m. El cliente pretende abrir un restaurante en el edificio. El edificio está situado en un área en la que los restaurantes nuevos afrontan altos niveles de competencia y el cliente tiene poca experiencia en dicho sector.

El cliente paga un depósito no reembolsable de 50.000 u.m. al comienzo del contrato y acuerda una financiación a largo plazo con la entidad por el 95 por ciento restantes de la contraprestación acordada. El acuerdo de financiación se lleva a cabo sin garantía inmobiliaria, lo que significa que si el cliente incumple, la entidad puede recuperar la propiedad del edificio, pero no puede exigir contraprestaciones adicionales del cliente, incluso si la garantía colateral no cubre el valor total del importe debido. El costo para la entidad del edificio es de 600.000 u.m. El cliente obtiene el control del edificio al comienzo del contrato.

Para evaluar si el contrato cumple los criterios de identificación del contrato según la NIIF 15, la entidad concluye que el criterio de la identificación del contrato según la NIIF 15 no se cumple porque no es probable que la entidad cobre la contraprestación a que tiene derecho a cambio de la transferencia del edificio. Para alcanzar esta conclusión, la entidad observa que la capacidad del cliente y la intención de pagar puede estar en duda debido a los siguientes factores:

- (a) el cliente pretende devolver el préstamo (que tiene un saldo significativo) principalmente de los ingresos derivados de su negocio de restaurantes (que es un negocio que afronta riesgos significativos debido a la alta competencia del sector industrial y la experiencia limitada del cliente);
 - (b) el cliente carece de otros ingresos o activos que pudiera utilizar para devolver el préstamo
- y,

- (c) el pasivo del cliente según el préstamo está limitado porque el préstamo no tiene garantía inmobiliaria.

Puesto que no se cumplen los criterios de identificación del contrato según la NIIF 15, la entidad aplica los párrafos 15 en donde indica que se debe reconocer el ingreso cuando cumple ciertas características y 16 en donde recita que se debe registrar un pasivo a favor del cliente, hasta que se cumplan con las características del párrafo anterior. Para determinar la contabilización del depósito no reembolsable de 50.000 u.m., la entidad observa que ninguno de los sucesos descritos en el párrafo 15 ha ocurrido—es decir, la entidad no ha recibido sustancialmente toda la contraprestación y no ha terminado el contrato. Por consiguiente, de acuerdo con el párrafo 16, la entidad contabiliza el pago no reembolsable de 50.000 u.m. como un pasivo por depósito. La entidad continúa contabilizando el depósito inicial, así como cualquier pago futuro del principal e intereses, como un pasivo por depósito, hasta el momento en que concluya que se cumplen los criterios de identificación del contrato.

Ejemplo 2: Modificaciones del contrato - Una entidad realiza un contrato a tres años para limpiar semanalmente las oficinas de un cliente. El cliente se compromete a pagar 100.000 u.m. por año. El precio de venta independiente de los servicios en el momento del inicio del contrato es de 100.000 u.m. por año. La entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por 100.000 u.m. por año durante los dos primeros años de prestación de servicios. Al final del segundo año, el contrato se modifica y la tarifa para el tercer año se reduce a 80.000 u.m. Además, el cliente acuerda ampliar el contrato por tres años adicionales por una contraprestación de 200.000 u.m. a pagar en tres plazos anuales iguales de 66.667 u.m. al comienzo de los años 4, 5 y 6. Después de la modificación, el contrato tiene cuatro años restantes a cambio de la contraprestación total de 280.000 u.m. El precio de venta independiente de los servicios al comienzo del tercer año es de 80.000 por año. El precio de venta independiente de la entidad al comienzo del tercer año, multiplicado por el número restante de años a prestar servicios, se considera que es una estimación apropiada del precio de venta independiente del contrato plurianual (es decir, el precio de venta independiente es de 4 años x 80.000 u.m. por año = 320.000 u.m.).

Al inicio del contrato, la entidad evalúa que cada semana de servicio de limpieza es distinto de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15, el cual describe los criterios a considerar para determinar cuando un bien o servicio son distintos. A pesar de que cada semana de servicio de limpieza sea distinta, la entidad contabiliza el contrato de limpieza como una obligación de desempeño única de acuerdo con el párrafo 22(b) de la NIIF 15 (Identificación de las obligaciones de desempeño). Esto es, porque los servicios de limpieza semanales son una serie de servicios distintos que son sustancialmente los mismos y tienen la misma estructura de transferencia al cliente (los servicios se transfieren al cliente a lo largo del tiempo y usa el mismo método de medir el progreso—que es, una medida de progreso basada en el tiempo).

En la fecha de la modificación, la entidad evalúa los servicios restantes a prestar y concluye que son distintos. Sin embargo, el importe de contraprestación restante a pagar (280.000 u.m.) no refleja el precio de venta independiente de los servicios a prestar (320.000).

Por consiguiente, la entidad contabiliza la modificación de acuerdo con el párrafo 21(a) de la NIIF 15 como una finalización del contrato original y la creación de un contrato nuevo con una contraprestación de 280.000 u.m. por cuatro años de servicio de limpieza. La entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por 70.000 u.m. por año ($280.000 \div 4$ años) puesto que los servicios se prestan a lo largo de los cuatro años restantes.

Ejemplo 3: Identificación de las obligaciones de desempeño -Un contratista realiza un contrato para construir un hospital para un cliente. La entidad es responsable de la gestión global del proyecto e identifica varios bienes y servicios a prestar, incluyendo el diseño, limpieza del lugar, cimentación, abastecimiento, construcción de la estructura, cañerías e instalación eléctrica, instalación de equipamiento y finalización.

Los bienes y servicios acordados pueden ser distintos de acuerdo con el párrafo 27(a) de la NIIF 15 (determinar si un bien o servicio son distintos a los demás comprometidos). Esto es, el cliente puede beneficiarse de los bienes y servicios por sí mismos o junto con otros recursos ya disponibles. Esto se evidencia por el hecho de que la entidad, o los competidores de la entidad, venden regularmente muchos de estos bienes y servicios por separado a otros clientes. Además,

el cliente podría generar beneficios económicos a partir de los bienes y servicios individuales utilizando, consumiendo, vendiendo o manteniendo esos bienes o servicios.

Sin embargo, los bienes y servicios no son distintos dentro del contexto del contrato de acuerdo con el párrafo 27(b) de la NIIF 15 (sobre la base de los factores del párrafo 29 de la NIIF 15). Esto es, el compromiso de la entidad de transferir bienes y servicios individuales en el contrato no es identificable por separado de otros compromisos del contrato. Esto se evidencia por el hecho de que la entidad presta un servicio significativo de integración de los bienes y servicios (los insumos) en el hospital (el resultado combinado) que ha contratado el cliente.

Puesto que no se cumplen los dos criterios del párrafo 27 de la NIIF 15, los bienes y servicios no son distintos. La entidad contabiliza todos los bienes y servicios del contrato como una obligación de desempeño única.

Ejemplo 4: Contraprestación variable - Una entidad realiza un contrato con un cliente para construir un activo personalizado. El compromiso de transferir el activo es una obligación de desempeño que se satisface a lo largo del tiempo. La contraprestación acordada es de 2,5 millones de u.m., pero ese importe se reducirá o incrementará dependiendo del plazo de terminación del activo. Específicamente, por cada día después del 31 de marzo de 20X7 que el activo esté sin terminar, la contraprestación acordada se reduce en 10.000 u.m. Por cada día antes del 31 de marzo de 20X7 que el activo esté terminado, la contraprestación acordada se incrementa en 10.000 u.m.

Además, en el momento de la terminación del activo, un tercero inspeccionará el activo y asignará una calificación de acuerdo con una escala definida en el contrato. Si el activo recibe una calificación especificada, la entidad tendrá derecho a una prima de incentivo de 150.000 u.m.

Para determinar el precio de la transacción, la entidad prepara una estimación separada para cada elemento de la contraprestación variable a la que la entidad tendrá derecho utilizando los métodos de estimación descritos en el párrafo 53 (contraprestación variable) de la NIIF 15:

- (a) La entidad decide utilizar el método del valor esperado para estimar la contraprestación variable asociada con la penalización o incentivo diario (es decir, 2,5 millones de u.m., más [o menos] 10.000 u.m. por día). Esto es porque éste es el método que la entidad espera que prediga mejor el importe de la contraprestación a la que tendrá derecho.
- (b) La entidad decide utilizar el importe más probable para estimar la contraprestación variable asociada con la prima de incentivo. Esto es porque existen solo dos posibles resultados (150.000u.m. ó 0 u.m.) y es el método que la entidad espera que prediga mejor el importe de la contraprestación a la que tendrá derecho.

La entidad considera los requerimientos de los párrafos 56 a 58 de la NIIF 15 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable para determinar si la entidad debería incluir algunas o todas sus estimaciones de la contraprestación variable en el precio de la transacción.

Conclusiones

De acuerdo al análisis realizado de los ingresos bajo el tratamiento de la NIIF 15, se puede concluir que las tres perspectivas analizadas coinciden en que los ingresos provienen del incremento en el patrimonio sin que este tenga que ver con los aportes de los socios; el reconocimiento debe hacerse cuando surja el derecho de exigir su liquidación, aunque es de anotar que la norma internacional NIIF 15 extiende el reconocimiento a la transferencia del control del bien o servicio objeto del contrato; en cuanto a la medición, sí existe una diferencia importante en el sentido que las normas locales y tributarias lo establecen con base en el valor de realización o mercado, mientras que la NIIF 15 toma en cuenta el efecto de las contraprestaciones variables y el ingreso refleja el importe que la entidad espera cobrar; en cuanto a las revelaciones, las tres normas tienen exigencias mínimas de información, es de considerar que la NIIF 15 es más exigente y amplía el ámbito de la información mínima a revelar.

El éxito de la globalización de los mercados en la búsqueda de un desarrollo sostenible y crecimiento económico general para todos, es la calidad de la información circulante, la NIIF 15 encamina su objetivo a fortalecer la comparabilidad al ser una norma más específica en el tratamiento de los ingresos, que desarrolla una tesis única para el tratamiento contable, que no conlleve a que el contable aplique su juicio en el registro contable.

El nuevo tratamiento de los ingresos bajo NIIF 15 es un cambio que fortalece la determinación de los indicadores económicos del país, dado que se mejora el reconocimiento y medición de los mismos, lo que lleva a un impacto positivo a nivel macroeconómico en la medición del desempeño y ritmo de progreso de un país a través del ingreso per cápita, permitiendo la comparabilidad en cuanto a desarrollo entre los países.

La aplicación en Colombia de la NIIF 15 trae cambios importantes que seguramente traerán un fuerte impacto tributario, teniendo en cuenta que bajo norma actual el tratamiento contable se

ha basado de acuerdo con lo establecido en la norma impositiva, donde el reconocimiento se hace con base en elementos de forma y no de esencia; la norma internacional plantea que el reconocimiento se haga en el momento del traslado del control y beneficios de los bienes o servicios al cliente condicionado al cumplimiento del contrato sin importar elementos de forma tal como la expedición de factura, entre otros. El reto está en conciliar la esencia y la forma, el manejo contable desde la realidad económica contra el ingreso a declarar en la renta que toma elementos de forma.

Es de aclarar que el decreto 2649 de 1993 no era tan explícito en el manejo contable de los ingresos por lo general, sino estaba establecido, por práctica contable se consultaba en norma internacional y se aplicaba, con base al juicio del contable; si revisamos la NIIF 15 con las generalidades de la norma Americana, se encuentran varias similitudes en la forma de reconocer el ingreso y es ahí donde se evidencia la convergencia de las normas del IASB y del FASB, tal como se refirió en el desarrollo del trabajo.

La NIIF 15 trae un nuevo modelo de reconocimiento de ingresos el cual busca establecer de una forma clara cuándo debe reconocerse el ingreso y qué tipo de ingreso debe de ser reconocido, busca que la información sea útil a los diferentes usuarios de la Información financiera y encamina sus principios hacia esa dirección.

Por el nivel de detalle de la NIIF 15, el trabajo para la contabilidad financiera llevará mayor esfuerzo en el sentido de que se debe analizar cada transacción con clientes para determinar si se cumple con las características del contrato y cliente estipuladas, así mismo se debe analizar cuáles son las obligaciones con cada cliente, con cada producto o servicio ofrecido y el precio a asignar a cada uno de estos parámetros.

A lo anterior hay que añadir el gran obstáculo que representa la gran carga de trabajo de los contables distribuida en el registro de las transacciones, la preparación de las diferentes declaraciones tributarias a presentar, la preparación de diversos informes tanto para la Superintendencia de sociedades, la DIAN, el Dane, entre otros.

La NIIF 15 reconoce un gasto por Deterioro en los ingresos, el reto es aplicar en debida forma esta norma y entender su efecto en el estado de resultados.

Se deduce que la NIIF 15 es más específica en el reconocimiento de los ingresos con el objeto de brindar exactitud y unificación del juicio profesional en la revelación de la información financiera, de esta forma se disminuye el margen de error en el reconocimiento y medición, y se da cumplimiento con el principio económico del ingreso, en donde se indica que a través del ingreso se mide la capacidad que tiene un ente económico para satisfacer sus necesidades o para cubrir obligaciones.

Los cambios que trae la NIIF 15 se verán reflejados más que todo en los contratos a largo plazo, donde el reconocimiento se hace de manera progresiva, en los contratos de prestación de servicios y entrega de bienes simultáneos y en aquellos donde existe un gran componente de variabilidad en el precio, por política de la empresa o por factores ajenos a la misma.

Las principales críticas que se han hecho a la NIIF 15 por parte de las firmas de auditoría, se enfocan a que la norma no refleja de manera adecuada los ingresos de sectores económicos como las telecomunicaciones y telefonía, teniendo en cuenta el manejo de incentivos a sus clientes y las características de operación de estas empresas, indican que se verá afectado el sector mobiliario al reflejar sus ingresos progresivamente y las empresas proveedoras de tecnología por las características del mismo en el tema de determinación de precios.

Finalmente, la gran contribución que hace la implementación de la NIIF 15 y la adopción en general de las Normas Internacionales en Colombia, es el acercamiento al cumplimiento del objetivo del Gobierno Colombiano, el de lograr pertenecer a La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)⁶, a través del cumplimiento de diversos requisitos basados en el “Buen Gobierno Corporativo” o Buenas Prácticas”, entre ellos la transparencia en la información financiera.

⁶ Objetivo de la OCDE: Fomentar la cooperación y el desarrollo de políticas económicas y sociales que permitan mejorar la vida de los ciudadanos.

Referencias

- ABC, D. (2007 -2015). *DEFINICION ABC*. Recuperado el 14 de ABRIL de 2015, de <http://www.definicionabc.com/economia/ingresos.php>
- Amador, S. (2015). *CEF - CONTABILIDAD*. Decreto 624 de 1989.
- Archel, P. & Lizarraga F. (2012). *Estados contables (Elaboración, análisis e Interpretación)*. (E. Piramide, Ed.) España.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2011), *Direccionamiento estratégico de la convergencia hacia estándares internacionales de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información en Colombia*, Bogotá
Decreto 2649 de 1993
- Diccionario enciclopédico Quillet, tomo II, Finsu Panamá S.A., 1972.
- El concepto de ingreso en la teoría económica, Nicholas Kaldor, *El Trimestre Económico*- Vol. 26, No. 103(3) (Julio-Septiembre de 1959), pp. 454-476, Published by: Fondo de Cultura Económica
- Elliot, J. A., & Horgren, C. T. (1996). *Biblioteca de contabilidad Financiera*. Mexico: PRENTICE-HALL HISPANOAMERICANA.
- Hansen, M, y otro - (2012). *NIIF para PYMES Teoría y Práctica*. Editorial Hansen-Holm
- Kaffury, Mario (1991). *Presupuesto y Gerencia Financiera*.
- Leroy Miller, R. (2001). *Macroeconomía Moderna*. Mexico
- MAssad, Carlos (1996). *Análisis Económico: Introducción a la Microeconomía*
- Mc Connell, Campbell R. y BRUE, Stanley L., |Economía, McGraw-Hill, 1997.
- Molina, J. F. (2013). *El Profesor Homero cuevas sobre Marx y los Clásicos: Una Evaluación Crítica*.
- Monsalve, T (2014), *Diccionario Integrado Contable Fiscal*, Bogotá Editorial Centro Interamericano Jurídico Financiero
- NIIF 15
- Nikoali, L. A., & Bazley, J. D. (2002). *Contabilidad Intermedia*
- Ocampo, Edgar D (2009). *Administración Financiera: Base para la toma de Decisiones Económicas y Financieras*.
- Pinto, A. (2008). *La Distribución del Ingreso en América Latina*.

Republica, B. d. (s.f.). *Biblioteca Virtual - LUIS ANGEL ARANGO*. Obtenido de glosario (/blaavirtual/ayudadetareas/materias/economia/glosario).

Samuelson, Paul A. y Nordhaus, William D., |Economía, McGraw-Hill, México, 1986.

Shiller, R. j. (2013). Diccionario de Economía - Administración - finanzas Marketing.

Vásquez, R (2014), Aplicación Por Primera Vez de las NIIF, Bogotá Editorial Legis.