

NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes: ejemplo de contabilización entre la NIIF 15 con la NIC 18

1. Introducción

El año 2014 se emitió la primera norma internacional en conjunto por los organismos FASB y IASB, encargados de emitir las NIIF y las USGAAP de Estados Unidos respectivamente; esta norma es la NIIF 15 que trata sobre los Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, que inicialmente su aplicación estaba prevista a partir del año 2017. Posteriormente se prorrogó para el año 2018, en el Perú el Consejo Normativo de Contabilidad en cumplimiento de sus facultades prorroga el uso de esta norma para el ejercicio 2019, permitiendo su uso anticipado, esto quiere decir que a nivel internacional ya está vigente esta norma, mientras que en el Perú todavía es obligatorio a partir del año 2019.

La NIIF 15 que reemplaza a la NIC 11, NIC 18, IFRIC 13, IFRIC 15, IFRIC 18 y SIC 3 trae como novedad una serie de conceptos, que los contadores estamos obligados a conocerlos, si bien su incidencia será mayor en algunos sectores, su contenido servirá para determinar el momento en que se reconocerán los ingresos en cualquier otro sector.

Por tal motivo, en este artículo hemos elaborado una casuística que nos permita conocer la diferencia en la contabilización entre la NIC 18 y la NIIF 15,

2. Enunciado

En enero del 2018, la empresa telecomunicaciones Porta SA firma un contrato con un cliente para brindarles los siguientes servicios:

- Minutos ilimitados
- 10 GB para navegar
- WhatsApp
- 1,000 SMS

A la firma del contrato, entrega un celular por lanzamiento marca Samsung modelo Galaxy Note 8, cuyo costo es de S/ 1,700.

El contrato consiste en la entrega del equipo por un valor de S/ 400, que es el cobro inicial en un plan pospago de S/ 200 mensuales por 18 meses, por el cobro de los servicios.

El caso se trata de una combinación de contratos que se debe contabilizar de acuerdo con el párrafo 17 de la NIIF 15. Se determina los precios de venta de acuerdo a los párrafos 76, a la 80 de la NIIF 15, mediante el procedimiento denominado asignación basada en precios de venta independientes, como resultado se obtuvo los siguientes montos:

- Valor de mercado del equipo: 3,000
- Valor de mercado de los servicios:

	Mensual	Total
Meses		18 meses
Minutos ilimitados	40	720
10 GB para navegar	30	540
WhatsApp	5	90
1,000 SMS	5	90
Total	80	1,440

Se determina un cobro mensual de S/ 80 por los servicios que se prestará por un tiempo de 18 meses, tiempo que dura el contrato que significa un total de ingresos de S/ 1,440, que sumados al valor del equipo S/ 3,000 son S/ 4,440, que representan el 100 %, que distribuidos en forma proporcional conforman los siguientes porcentajes:

Determinando el porcentaje de los bienes y servicios brindados:

	Total	%
Equipo	3,000	67.57
Minutos ilimitados	720	16.22
10 GB para navegar	540	12.16
WhatsApp	90	2.03
1,000 SMS	90	2.03
Total	4,440	100.00

Sin embargo, el precio del total del contrato es de S/ 4,000, al que aplicamos los porcentajes obtenidos por los bienes y servicios brindados, al final de los 18 meses tendremos lo siguiente:

Equipo	400
Servicios 200 x 18 meses	<u>3,600</u>
Total	<u>S/ 4,000</u>

	%	S/
Equipo	67.57	2,703
Minutos ilimitados	16.22	649
10 GB para navegar	12.16	486
WhatsApp	2.03	81
1,000 SMS	2.03	81
Total	100.00	4,000

Aplicando los porcentajes a los servicios prestados que se conforman por los minutos ilimitados, los 10 GB para navegar, los WhatsApp y los 1,000 SMS resultan S/ 1,297, y el valor del equipo será de S/ 2,703, que se acumulan para alcanzar el precio del contrato que es de S/ 4,000.

Resumen de los ingresos:

Equipo	2,703
Servicios prestados	<u>1,297</u>
Total	<u>S/ 4,000</u>

Se registra el ingreso por las ventas de la siguiente manera:

En el mes que se realiza la venta: 2,703

Devengado mensual por servicios prestados: 72

(1,297 entre 18 = 72)

Para resolver el caso planteado se ha considerado el párrafo 17 de la NIIF 15, sobre la combinación de contratos que describe lo siguiente:

2.1. Combinación de contratos

Párrafo 17

Una entidad combinará dos o más contratos realizados aproximadamente al mismo tiempo, con el mismo cliente (o con partes relacionadas del cliente) y contabilizará los contratos como uno único, si se cumplen uno o más de los siguientes criterios:

- a) los contratos se negocian como un paquete con un objetivo comercial único;*
- b) el importe de la contraprestación a pagar en un contrato depende del precio o desempeño del otro contrato; o*
- c) los bienes o servicios comprometidos en los contratos (o algunos bienes o servicios comprometidos en cada uno de los contratos) son una obligación de desempeño única de acuerdo con los párrafos 22 a 30).*

La asignación de precios de bienes y servicios comprometidos en el contrato se determina de acuerdo con los procedimientos que señala la NIIF 15, descrito en los siguientes párrafos:

2.2. Asignación basada en precios de venta independientes

Párrafo 76

Para asignar el precio de la transacción a cada obligación de desempeño basándose en el precio de venta independiente relativo, una entidad determinará, al comienzo del contrato, el precio de venta independiente del bien o servicio que subyace en cada obligación de desempeño del contrato y asignará el precio de la transacción en proporción a dichos precios de venta independientes.

Párrafo 77

El precio de venta independiente es el precio al que una entidad vendería un bien o servicio comprometido de forma separada a un cliente. La mejor evidencia de un precio de venta independiente es el precio observable de un bien o servicio cuando la entidad lo vende de forma separada en circunstancias similares y a clientes parecidos. Un precio establecido de forma contractual o el precio de cotización de un bien o servicio pueden ser (pero no se supondrá necesariamente que sean) precios de venta independientes para dicho bien o servicio.

Párrafo 78

Si un precio de venta independiente no es directamente observable, una entidad lo estimará por el importe que resultaría de la distribución del precio de la transacción cumpliendo el objetivo de asignación del párrafo 73. Al estimar un precio de venta independiente, una entidad considerará toda la información (incluidas las condiciones de mercado, los factores específicos de la entidad y la información sobre el cliente o clase de cliente) que esté razonablemente al alcance de la entidad. Para hacerlo así, una entidad maximizará el uso de los datos de entrada observables y aplicará métodos de estimación de forma congruente cuando se encuentre con circunstancias similares.

3. Asientos contables de acuerdo con la NIC 18

<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black; margin-bottom: 5px;"/> x <hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black; margin-top: 5px;"/>		DEBE	HABER
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES	472	
70	VENTAS		400
40	TRIBUTOS, CONTRAPREST. Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		72
x/x	Por el registro de la venta del equipo al inicio del contrato		
<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black; margin-bottom: 5px;"/> x <hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black; margin-top: 5px;"/>		DEBE	HABER
69	COSTO DE VENTAS	1,700	
20	MERCADERÍAS		1,700
x/x	Por el registro del costo de ventas del equipo entregado al inicio del contrato		

x		DEBE	HABER
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO	472	
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES		472
x/x	<i>Por el cobro al cliente al inicio del contrato</i>		
x		DEBE	HABER
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES	236	
70	VENTAS		200
40	TRIBUTOS, CONTRAPREST. Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		36
x/x	<i>Por el devengado de los ingresos en el primer mes</i>		
x		DEBE	HABER
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO	236	
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES		236
x/x	<i>Por la cobranza del primer mes</i>		
x		DEBE	HABER
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES	236	
70	VENTAS		200
40	TRIBUTOS, CONTRAPREST. Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		36
x/x	<i>Por el devengado de los ingresos en el segundo mes</i>		
x		DEBE	HABER
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO	236	
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES		236
x/x	<i>Por la cobranza del segundo mes</i>		
x		DEBE	HABER
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES	236	
70	VENTAS		200
40	TRIBUTOS, CONTRAPREST. Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		36
x/x	<i>Por el devengado de los ingresos en el tercer mes</i>		
x		DEBE	HABER
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO	236	
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES		236
x/x	<i>Por la cobranza del tercer mes</i>		
x		DEBE	HABER
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES	236	
70	VENTAS		200
40	TRIBUTOS, CONTRAPREST. Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		36
x/x	<i>Por el devengado de los ingresos en el cuarto mes</i>		
x		DEBE	HABER
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO	236	
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES		236
x/x	<i>Por la cobranza del cuarto mes</i>		

De igual manera se registrarán los ingresos y las cobranzas durante los demás meses.

12		70	
472	472		400
236	236		200
236	236		200
236	236		200
236	236		200
236	236		200
236	236		200
236	236		200
236	236		200
236	236		200
236	236		200
236	236		200
236	236		200
3,304	3,304	0	2,800

		70	
236	236		200
236	236		200
236	236		200
236	236		200
236	236		200
236	236		200
1,416	1,416	0	1,200
4,720	4,720		4,000

4. Asientos contables de acuerdo con la NIIF 15

————— x —————		DEBE	HABER
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES	2,775	
70	VENTAS		2,703
40	TRIBUTOS, CONTRAPREST. Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		72
x/x	<i>Por el registro de la venta del equipo al inicio del contrato</i>		
————— x —————		DEBE	HABER
69	COSTO DE VENTAS	1,700	
20	MERCADERÍAS		1,700
x/x	<i>Por el registro del costo de ventas del equipo entregado al inicio del contrato</i>		
————— x —————		DEBE	HABER
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO	472	
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES		472
x/x	<i>Por el cobro al cliente al inicio del contrato</i>		
————— x —————		DEBE	HABER
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES	236	
70	VENTAS		200
40	TRIBUTOS, CONTRAPREST. Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		36
x/x	<i>Por el devengado de los ingresos en el primer mes</i>		
————— x —————		DEBE	HABER
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO	236	
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES		236
x/x	<i>Por la cobranza del primer mes</i>		
————— x —————		DEBE	HABER
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES	108	
70	VENTAS		72
40	TRIBUTOS, CONTRAPREST. Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		36
x/x	<i>Por el devengado de los ingresos en el segundo mes</i>		

x		DEBE	HABER
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO	236	
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES		236
x/x	Por la cobranza del segundo mes		
x		DEBE	HABER
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES	108	
70	VENTAS		72
40	TRIBUTOS, CONTRAPREST. Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		36
x/x	Por el devengado de los ingresos en el tercer mes		
x		DEBE	HABER
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO	236	
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES		236
x/x	Por la cobranza del tercer mes		
x		DEBE	HABER
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES	108	
70	VENTAS		72
40	TRIBUTOS, CONTRAPREST. Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		36
x/x	Por el devengado de los ingresos en el cuarto mes		
x		DEBE	HABER
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO	236	
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES		236
x/x	Por la cobranza del cuarto mes		

De igual manera se registrarán los ingresos y las cobranzas durante los demás meses.

12		70	
2,775	472		2,703
108	236		72
108	236		72
108	236		72
108	236		72
108	236		72

108	236			72
108	236			72
108	236			72
108	236			72
108	236			72
108	236			72
108	236			72
4,071	3,304		0	3,567
12			70	
108	236			72
108	236			72
108	236			72
108	236			72
108	236			72
108	236			72
109	236			73
649	1,416		0	433
649	1,416		0	433

Comentario

	NIC 18	NIIF 15
Ingresos Año 1	2,800	3,568
Ingresos Año 2	1,200	432
Total	4,000	4,000

En el cuadro, se puede explicar la diferencia en la contabilización de acuerdo con la NIC 18 y la NIIF 15, siendo los ingresos mayores en el Año 1, mientras que el Año 2 los ingresos son menores, utilizando la NIIF 15; mientras que utilizando la NIC 18, el resultado es al contrario, es decir, menores el Año 1 y mayores el Año 2.

Etapas consideradas para el desarrollo

Para el desarrollo del ejemplo, se tomaron en cuenta las cinco etapas que establece la NIIF 15 para el reconocimiento de los ingresos, que se cumplieron de acuerdo con lo siguiente:

Etapas 1. Identificar el contrato (o contratos) con el cliente: un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. Los requerimientos de la NIIF 15 se aplican a cada contrato que haya sido acordado con un cliente y cumpla los criterios especificados. En algunos casos, la NIIF 15 requiere que una entidad combine

contratos y los contabilice como uno solo. La NIIF 15 también proporciona requerimientos para la contabilización de las modificaciones de contratos.

Se determinó que el contrato es entre la empresa de telecomunicaciones y el cliente para dar un servicio de telefonía, no tiene requerimientos para modificaciones.

Etapa 2. Identificar las obligaciones de desempeño en el contrato: un contrato incluye compromisos de transferir bienes o servicios a un cliente. Si esos bienes o servicios son distintos, los compromisos son obligaciones de desempeño y se contabilizan por separado. Un bien o servicio es distinto si el cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos que están fácilmente disponibles para el cliente y el compromiso de la entidad de transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato.

Se identificó que las obligaciones de desempeño, de acuerdo con el contrato, incluyen la transferencia de un equipo celular y la prestación de los siguientes servicios:

- Minutos ilimitados
- 10 GB para navegar
- WhatsApp
- 1,000 SMS

Etapa 3. Determinar el precio de la transacción: el precio de la transacción es el importe de la contraprestación en un contrato al que una entidad espera tener derecho a cambio de la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con el cliente. El precio de la transacción puede ser un importe fijo de la contraprestación del cliente, pero puede, en ocasiones, incluir una contraprestación variable o en forma distinta al efectivo. El precio de la transacción también se ajusta por los efectos de valor temporal del dinero si el contrato incluye un componente de financiación significativo, así como por cualquier contraprestación pagadera al cliente. Si la contraprestación es variable, una entidad estimará el importe de la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios comprometidos. El importe estimado de la contraprestación variable se incluirá en el precio de la transacción solo en la medida en que sea altamente probable que no ocurra una reversión significativa del importe del ingreso de actividades ordinarias acumulado reconocido cuando se resuelva posteriormente la incertidumbre asociada con la contraprestación variable.

El precio de la transacción determinado en el contrato es de S/ 4,000, calculado de acuerdo a lo siguiente:

Equipo	400
Servicios 200 x 18 meses	3,600
Total	4,000

Etapa 4. Asignar el precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño del contrato: una entidad habitualmente asignará el precio de la transacción a cada obligación de desempeño sobre la base de los precios de venta independientes relativos de cada bien o servicio distinto comprometido en el contrato. Si un precio de venta no es observable de forma independiente, una entidad lo estimará. En algunas ocasiones, el precio de la transacción incluye un descuento o un importe variable de la contraprestación que se relaciona en su totalidad con una parte del contrato. Los requerimientos especifican cuándo una entidad asignará el descuento o contraprestación variable a una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño (o bienes o servicios distintos) del contrato.

Habiendo determinado el precio de la transacción, se procedió a asignar el precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño en base a los precios de venta independientes, no contiene descuentos ni contraprestaciones variables, de acuerdo con lo siguiente:

Determinando el porcentaje de los bienes y servicios brindados:

Precio de ventas independientes:

	Total	%
Equipo	3,000	67.57
Minutos ilimitados	720	16.22
10 GB para navegar	540	12.16
WhatsApp	90	2.03
1,000 SMS	90	2.03
Total	4,440	100.00

Asignación de precio a cada transacción:

	%	S/
Equipo	67.57	2,703
Minutos ilimitados	16.22	649
10 GB para navegar	12.16	486
WhatsApp	2.03	81
1,000 SMS	2.03	81
Total	100.00	4,000

***Etapa 5. Reconocer el ingreso de actividades ordinarias cuando (o a medida que) la entidad satisface una obligación de desempeño:** una entidad reconocerá el ingreso de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisface una obligación de desempeño mediante la transferencia de un bien o servicio comprometido con el cliente (que es cuando el cliente obtiene el control de ese bien o servicio). El importe del ingreso de actividades ordinarias reconocido es el importe asignado a la obligación de desempeño satisfecha. Una obligación de desempeño puede satisfacerse en un momento determinado (lo que resulta habitual para compromisos de transferir bienes al cliente) o a lo largo del tiempo (habitualmente para compromisos de prestar servicios al cliente). Para obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo, una entidad reconocerá un ingreso de actividades ordinarias a lo largo del tiempo seleccionando un método apropiado para medir el progreso de la entidad hacia la satisfacción completa de esa obligación de desempeño.*

Se reconoce el ingreso a medida que se satisface las obligaciones de desempeño, en este caso el equipo se reconoce al momento de la entrega, y los servicios se reconocen mensualmente durante el periodo del contrato.

Caso práctico

Entrega de vales con derecho a descuentos

La farmacia **El Pinar** es una cadena de farmacias ubicadas en varias ciudades del centro del país, actualmente viene afrontando una creciente demanda de productos y un aumento significativo de empresas de la competencia, en ese sentido, en base a algunos estudios de mercado y recomendaciones de la gerencia, como parte de su política de ventas, brinda descuentos a sus clientes que compran uno de los productos que tienen mayor preferencia, este producto es la vitamina NAT B, cuyo precio de venta es de S/ 140.

El procedimiento consiste en descuentos que se conceden mediante vales que tienen una vigencia de tres meses, que se entrega al cliente cada vez que adquieren este producto, el vale concede el derecho a un descuento del 30 % sobre el valor de la venta, de acuerdo con estadísticas anteriores, el 80 % de los clientes hacen uso de estos vales durante el tiempo de vigencia.

En esta oportunidad se han vendidos 200 productos NAT B, habiéndose concedido los vales correspondientes para obtener los descuentos ofrecidos.

En cuanto al uso de los vales entregado a los clientes, para entender mejor el caso planteado, hemos considerado tres supuestos:

A) En el lapso de los tres meses, 160 clientes hicieron uso de sus vales por su compra de productos NAT B.

B) En el lapso de tres meses, 150 clientes hicieron uso de sus vales por su compra de productos NAT B.

C) En el lapso de los tres meses, 185 clientes hicieron uso de sus vales por su compra de productos NAT B.

	Precio	Cientes	Total
Valor del producto	140	200	28,000
Descuento 30 %	42	200	8,400
Probabilidad de acceder			
al descuento 80 %	34	200	6,720

De acuerdo con los montos determinados, se estima un descuento de S/ 34 por cada producto considerando un descuento del 30 % sobre el valor de venta, y un 80 % de la probabilidad de que los clientes hagan uso de su derecho que en total representan S/ 6,720.

Registro contable:

x		DEBE	HABER
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES-TERCEROS	28,000	
70	VENTAS		21,280
48	PROVISIONES		6,720
x/x	<i>Por las ventas del periodo, considerando la entrega de vales de descuento</i>		

Caso A

Durante el periodo de los tres meses, tiempo de los vales con derecho a descuentos, de acuerdo con el enunciado, hicieron uso 160 clientes, conforme estuvo previsto.

	Valor unitario	Cientes	Total
Total ventas	140	160	22,400
Descuento	42	160	6,720
			15,680

Registro contable:

x		DEBE	HABER
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES-TERCEROS	15,680	
48	PROVISIONES	6,720	
70	VENTAS		22,400
x/x	<i>Por las ventas efectuadas y descuentos concedidos durante el periodo de vigencia de los vales</i>		

48 Provisiones	
6,720	6,720

6,720	6,720

Caso B

Durante el periodo de los tres meses, tiempo de los vales con derecho a descuentos, de acuerdo al enunciado hicieron uso 150 clientes, conforme estuvo previsto.

	Valor unitario	Cientes	Total
Total ventas	140	150	21,000
Descuento	42	150	6,300
			14,700

Registro contable:

x		DEBE	HABER
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES-TERC.	14,700	
48	PROVISIONES	6,300	
70	VENTAS		21,000
<i>x/x Por las ventas efectuadas y descuentos concedidos durante el periodo de vigencia de los vales</i>			
x		DEBE	HABER
48	PROVISIONES	420	
75	OTROS INGRESOS DE GESTIÓN		420

Asiento de ajuste debido a que hicieron uso de sus vales de descuento solo 150 clientes, habiéndose previsto 160.

48 Provisiones	
6,300	6,720
420	
6,720	6,720

Caso C

Durante el periodo de los tres meses, tiempo de los vales con derecho a descuentos, de acuerdo con el enunciado hicieron uso 185 clientes, conforme estuvo previsto.

	Valor unitario	Cientes	Total
Total ventas	140	185	25,900
Descuento	42	185	7,770
			18,130

Registro contable:

x		DEBE	HABER
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES-TERC.	18,130	
48	PROVISIONES	7,770	
70	VENTAS		25,900
x/x	Por las ventas efectuadas y descuentos concedidos durante el periodo de vigencia de los vales		
x		DEBE	HABER
65	OTROS GASTOS DE GESTIÓN	1,050	
48	PROVISIONES		1,050

Asiento de ajuste debido a que hicieron uso de sus vales de descuento 185 clientes, habiéndose previsto 160.

48 Provisiones	
7,770	6,720
	1,050
7,770	7,770

Etapas consideradas para el desarrollo

Para el desarrollo del ejemplo, se tomaron en cuenta las cinco etapas que establece la NIIF 15 para el reconocimiento de los ingresos, que se cumplieron de acuerdo con lo siguiente:

Etapas 1. Identificar el contrato (o contratos) con el cliente.

Se determinó que el contrato es entre la empresa de telecomunicaciones y el cliente para dar un servicio de telefonía, no tiene requerimientos para modificaciones.

Etapas 2. Identificar las obligaciones de desempeño en el contrato.

De acuerdo con los análisis, se ha determinado que las obligaciones de desempeño son diferentes, habiéndose reconocido las siguientes obligaciones de desempeño:

- Derecho de entrega de productos.
- Derecho de conceder descuentos en la compra de los siguientes productos.

Etapas 3. Determinar el precio de la transacción.

El precio de la transacción es una cantidad variable, está condicionada a las ventas futuras, que consiste en los descuentos a los productos que vende la entidad, se estima sobre importes altamente probables, realizan las reversiones cuando se resuelvan la incertidumbre asociada a la contraprestación variable.

Etapas 4. Asignar el precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño del contrato.

- El precio del producto es de S/ 140.
- El valor de los derechos al descuento es del 30 % del valor del producto; es decir, S/ 42, que se concede cuando el cliente realice su segunda compra en un plazo de 3 meses.

Etapas 5. Reconocer el ingreso de actividades ordinarias cuando (o a medida que) la entidad satisface una obligación de desempeño.

Durante la ejecución del contrato, se reconocen los ingresos de las actividades ordinarias de acuerdo con el momento que se produce la satisfacción de las obligaciones de desempeño, que se concretó de acuerdo con lo siguiente:

Caso A

Debido a la entrega de vales de descuento, las ventas de los dos periodos se han distribuido de la siguiente manera:

Primera venta de los 200 clientes S/ 21,280

Segunda venta de 160 clientes S/ 22,400

Caso B

Debido a la entrega de vales de descuento, las ventas de los dos periodos se han distribuidos de la siguiente manera:

Primera venta de los 200 clientes S/ 21,800

Segunda venta de 150 clientes S/ 21,000

Caso C

Debido a la entrega de vales de descuento, las ventas de los dos periodos se han distribuido de la siguiente manera:

Primera venta de los 200 clientes S/ 21,800

Segunda venta de 150 clientes S/ 25,900

Comentario

Los ingresos que se contabilizan aplicando la NIIF 15, se encuentran razonables por la ventaja que se concede a los clientes de utilizar sus derechos con descuentos, que al cumplir sus obligaciones de desempeño son distribuidos equitativamente en los dos momentos, que de no haberse aplicado este procedimiento hubiéramos tenido los siguientes resultados:

	Aplicando	Aplicando	Diferencia
Caso A			
	NIIF 15	NIC 18	
Ventas 1	21,280	28,000	(6,720)
Ventas 2	22,400	15,680	6,720
Caso B			
	NIIF 15	NIC 18	
Ventas 1	21,280	28,000	(6,720)
Ventas 2	21,000	14,700	6,300
Caso C			
	NIIF 15	NIC 18	
Ventas 1	21,280	28,000	(6,720)
Ventas 2	25,900	18,130	7,770

Tal como se puede ver en los cuadros comparativos, en todos los casos los ingresos están más desproporcionados comparando entre las primeras ventas realizadas y las segundas ventas; si estas operaciones se realizaran en dos periodos, se contabilizan sin aplicar la NIIF 15, los ingresos no reflejarían los hechos económicos, afectando los análisis de los Estados Financieros en las que se utilizan informaciones comparativas.

Se puede también comentar que a pesar de que las ventas no responden a los estimados inicialmente, como en los casos B y C, estos requieren de ajustes por montos poco significativos por S/ 420 y S/ 1,050.