

NIIF 15

Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes

En abril de 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo) adoptó la NIC 11 *Contratos de Construcción* y la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias*, que habían sido originalmente emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en diciembre de 1993. La NIC 18 sustituyó a una versión anterior: *Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias* (emitida en diciembre de 1982). La NIC 11 sustituyó algunas partes de la NIC 11 *Contabilización de los Contratos de Construcción* (emitida en marzo de 1979).

En diciembre de 2011, el IASB emitió la SIC-31 *Ingresos —Permutas de Servicios de Publicidad*. La Interpretación fue originalmente desarrollada por el Comité de Interpretaciones de Normas del IASB para determinar bajo qué circunstancias puede un vendedor de servicios publicitarios medir de manera fiable los ingresos de actividades ordinarias por el valor razonable de éstos cuando se proporcionan en una permuta.

En junio de 2007 el Consejo emitió la CINIIF 13 *Programas de Fidelización de Clientes*. La Interpretación fue desarrollada por el Comité de Interpretaciones de las NIIF (el “Comité de Interpretaciones”) para abordar la contabilización por la entidad que concede créditos-premio a sus clientes.

En julio de 2008 el IASB emitió la CINIIF 15 *Acuerdos para la Construcción de Inmuebles*. La Interpretación fue desarrollada por el Comité de Interpretaciones para aplicarse a la contabilidad de los ingresos de actividades ordinarias y gastos asociados de las entidades que lleven a cabo la construcción de inmuebles directamente o a través de subcontratistas.

En enero de 2009, el Consejo emitió la CINIIF 18 *Transferencias de Activos procedentes de Clientes*. La Interpretación fue desarrollada por el Comité de Interpretaciones para aplicarse a la contabilización de transferencias de elementos de propiedades, planta y equipo por parte de las entidades que reciben dichas transferencias de sus clientes.

En mayo de 2014 el Consejo emitió la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, junto con la introducción del Tema 606 en la *Codificación de Normas de Contabilidad* del Consejo de Normas de Contabilidad Financiera. La NIIF 15 sustituyó las NIC 11, NIC 18, CINIIF 13, CINIIF 15, CINIIF 18 y SIC-31. La NIIF 15 proporciona un marco integral para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes.

En septiembre de 2015 el Consejo emitió *Fecha de Vigencia de la NIIF 15* que defería la fecha de vigencia obligatoria de la NIIF 15 al 1 de enero de 2018.

En abril de 2016 el Consejo emitió *Aclaraciones a la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* que aclara los objetivos del Consejo al desarrollar algunos de los requerimientos de la NIIF 15. Estas modificaciones no cambian los principios subyacentes de la NIIF 15 pero aclaran la forma en que deben aplicarse y proporcionan exenciones transitorias adicionales.

NIIF 15

En mayo de 2017, el Consejo emitió la NIIF 17 *Contratos de Seguro*, que permite que una entidad elija si aplicar la NIIF 17 o NIIF 15 a contratos de servicio de comisión fija específicos que cumplen la definición de un contrato de seguro.

Otras Normas han realizado modificaciones consiguientes de menor importancia a la NIIF 15, incluyendo la NIIF 16 *Arrendamientos* (emitida en mayo de 2016), *Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF* (emitido en marzo de 2018) y la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* (emitida en abril de 2024).

[El Grupo de Recursos de Transición Conjunto del IASB/FASB para el Reconocimiento de los Ingresos de Actividades Ordinarias (GRT) es un foro de análisis que informa al IASB y las FASB sobre posibles cuestiones de implementación que podrían surgir cuando empresas y organizaciones implementen la NIIF 15 y también proporciona a los interesados la oportunidad de aprender sobre la NIIF 15 de otros implicados en la implementación.]

Para más detalle sobre el GRT puede consultarse <http://www.ifrs.org/groups/transition-resource-group-for-revenue-recognition/>. Sobre los documentos de la agenda del GRT, resúmenes de reuniones, registro de envíos realizados al GRT con referencias cruzadas al GRT, documentos de la agenda de los consejos del IASB y del FASB y los resúmenes de reuniones del GRT, véase <http://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-by-ifrs-standard/ifrs-15/#issues>.

El GRT no emite guías. Después de los análisis del GRT, el IASB llevó a cabo modificaciones concretas a la NIIF15: párrafo FC27A a FC27H]

ÍNDICE

desde el párrafo

NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA	
15 INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS	
PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES	
OBJETIVO	1
Cumplimiento del objetivo	2
ALCANCE	5
RECONOCIMIENTO	9
Identificación del contrato	9
Combinación de contratos	17
Modificaciones del contrato	18
Identificación de las obligaciones de desempeño	22
Satisfacción de las obligaciones de desempeño	31
MEDICIÓN	46
Determinación del precio de la transacción	47
Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño	73
Cambios en el precio de la transacción	87
COSTOS DEL CONTRATO	91
Incremento de costos por la obtención de un contrato	91
Costos de cumplir un contrato	95
Amortización y deterioro de valor	99
PRESENTACIÓN	105
INFORMACIÓN A REVELAR	110
Contratos con clientes	113
Juicios significativos en la aplicación de esta Norma	123
Activos reconocidos por los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente	127
Soluciones prácticas	129
APÉNDICES	
A Definiciones de términos	
B Guía de aplicación	
C Fecha de vigencia y transición	
D Modificaciones a otras Normas	
APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LA NIIF 15 EMITIDA EN MAYO DE 2014	
APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LAS MODIFICACIONES A LA NIIF 15:	
<i>Fecha de Vigencia de la NIIF 15 emitida en septiembre de 2015</i>	
<i>Aclaraciones a la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes emitida en abril de 2016</i>	

continúa...

NIIF 15

...continuación

DECISIONES DE AGENDA DE LA NIIF 15:

IFRIC® *Update*, marzo de 2018, Decisión de Agenda, «Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias en un contrato inmobiliario (NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*)

IFRIC® *Update*, marzo de 2018, Decisión de Agenda, «Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias en un contrato inmobiliario que incluye la transferencia de terreno (NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*)

CON RESPECTO A LOS MATERIALES COMPLEMENTARIOS ENUMERADOS A CONTINUACIÓN, VÉASE LA PARTE B DE ESTA EDICIÓN

EJEMPLOS ILUSTRATIVOS

APÉNDICE

Modificaciones a las guías en otras Normas

CON RESPECTO A LOS FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES, VÉASE LA PARTE C DE ESTA EDICIÓN

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

OPINIÓN EN CONTRARIO

APÉNDICES A LOS FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

A Comparación de la NIIF 15 y el Tema 606

B Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de otras Normas

La Norma Internacional de Información Financiera 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* (NIIF 15) está contenida en los párrafos 1 a 129 y en los Apéndices A a D. Todos los párrafos tienen igual valor normativo. Los párrafos en letra **negrita** establecen los principios básicos. Los términos definidos en el Apéndice A están en letra *cursiva* la primera vez que aparecen en la Norma. Las definiciones de otros términos están contenidas en el Glosario. La Norma debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas NIIF de Contabilidad y del Marco Conceptual para la Información Financiera*. NIC 8 *Bases de Preparación de los Estados Financieros* proporciona una base para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de una guía explícita. **[Referencia: párrafos 10 a 12, NIC 8]**

Norma Internacional de Información Financiera 15 ***Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de*** ***Contratos con Clientes***

Objetivo

- 1 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*.

[Enlace a párrafos FC22 a FC24, Fundamentos de las Conclusiones sobre las razones por las que los consejos no desarrollaron un modelo de actividades]

Cumplimiento del objetivo

- 2 Para cumplir el objetivo del párrafo 1, el principio básico de esta Norma es que una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias para representar la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes por un importe que refleje la contraprestación a que la entidad espera tener derecho, a cambio de dichos bienes o servicios. [Referencia: párrafos FC12, FC19 a FC21 y FC25 a FC27, Fundamentos de las Conclusiones]

[Nota:

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

Paso 1: Identificación del contrato con el cliente.

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

Paso 3: Determinar el precio de la transacción.

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

Paso 5: Reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) la entidad satisface una obligación de desempeño.]

- 3 Una entidad considerará los términos del contrato y todos los hechos y circunstancias relevantes cuando aplique esta Norma. Una entidad aplicará esta Norma, incluyendo el uso de cualquier solución práctica, de forma congruente a los contratos con características similares y en circunstancias parecidas.
- 4 Esta Norma especifica la contabilización de un contrato individual con un cliente. Sin embargo, como una solución práctica, una entidad puede aplicar esta Norma a una cartera de contratos (u *obligaciones de desempeño*) con características similares, si la entidad espera de forma razonable que los efectos sobre los estados financieros de aplicar esta Norma a la cartera no diferirían de forma significativa de su aplicación a cada contrato individual (u obligación de desempeño) de la cartera. Al contabilizar una cartera, una

entidad utilizará estimaciones y suposiciones que reflejen el tamaño y composición de la cartera.

[Referencia:

párrafos FC69 y FC70 Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 22, Ejemplos Ilustrativos]

Alcance

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

- (a) contratos de arrendamiento dentro del alcance de la NIIF 16 *Arrendamientos*;
- (b) contratos de seguro dentro del alcance de la NIIF 17 *Contratos de Seguros*. **[Referencia: párrafo 7(a), (c) y (d), NIIF 17 para contratos dentro del alcance de la NIIF 15, no la NIIF 17]** No obstante, una entidad puede elegir aplicar esta Norma a contratos de seguro que tienen como propósito principal la prestación de servicios a una comisión fija de acuerdo con el párrafo 8 de la NIIF 17. **[Referencia: párrafos FC95 a FC97, Fundamentos de las Conclusiones, NIIF 17];**
- (c) instrumentos financieros y otros derechos u obligaciones contractuales dentro del alcance de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, NIC 27 *Estados Financieros Separados* y NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*; y
- (d) intercambios no monetarios entre entidades en la misma línea de negocios hechos para facilitar ventas a clientes o clientes potenciales. Por ejemplo, esta Norma no se aplicaría a un contrato entre dos compañías de petróleo que acuerden un intercambio de petróleo para satisfacer la demanda de sus clientes en diferentes localizaciones especificadas sobre una base de oportunidad. **[Referencia: párrafos FC58 y FC59, Fundamentos de las Conclusiones]**

[Referencia: párrafos FC28 y FC60 a FC63, Fundamentos de las Conclusiones]

6 Una entidad aplicará esta Norma a un contrato (distinto a un contrato enumerado en el párrafo 5) solo si la contraparte del contrato es un cliente. **[Referencia: párrafos FC52 a FC57, Fundamentos de las Conclusiones]** Un cliente es una parte que ha contratado con una entidad para obtener bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la referida entidad a cambio de una contraprestación. Una contraparte del contrato no sería un cliente si, por ejemplo, ha contratado con la entidad participar en una actividad o proceso en el que las partes del contrato comparten los riesgos y beneficios que resulten de dicha actividad o proceso (tal como el desarrollo de un activo en un acuerdo de colaboración) en lugar de obtener el producido de las actividades ordinarias de la entidad.

- 7 Un contrato con un cliente puede estar en parte dentro del alcance de esta Norma y en parte dentro del alcance de otras Normas enumeradas en el párrafo 5.
- (a) Si las otras Normas especifican cómo separar o medir inicialmente una o más partes del contrato, entonces una entidad aplicará en primer lugar los requerimientos de separación o medición de dichas Normas. Una entidad excluirá del *precio de la transacción* el importe de la parte (o partes) del contrato que se midan inicialmente de acuerdo con otras Normas y aplicará los párrafos 73 a 86 para asignar el importe del precio de la transacción pendiente (si lo hubiera) a cada obligación de desempeño dentro del alcance de esta Norma y a cualesquiera otras partes del contrato identificadas en el párrafo 7(b).
 - (b) Si las otras Normas no especifican cómo separar o medir inicialmente una o más partes del contrato, entonces la entidad aplicará esta Norma para medir o separar inicialmente la parte (o partes) del contrato.

[Referencia: párrafos FC64 a FC66, Fundamentos de las Conclusiones]

- 8 Esta Norma especifica la contabilización de los costos incrementales de obtener un contrato con un cliente y de los costos incurridos para cumplir con un contrato con un cliente, si dichos costos no quedan dentro del alcance de otra Norma (véanse los párrafos 91 a 104). Una entidad aplicará dichos párrafos solo a los costos incurridos que estén relacionados con un contrato con un cliente (o parte de ese contrato) que queda dentro del alcance de esta Norma.

Reconocimiento

Identificación del contrato

[Referencia: ejemplos 1 a 4, Ejemplos Ilustrativos]

- 9 Una entidad contabilizará un contrato con un cliente que queda dentro del alcance de esta Norma solo cuando se cumplan todos los criterios siguientes: **[Referencia: párrafos FC33 y FC34, Fundamentos de las Conclusiones]**
- (a) las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones; **[Referencia: párrafos FC35 y FC36, Fundamentos de las Conclusiones]**
 - (b) la entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir; **[Referencia: párrafo FC37, Fundamentos de las Conclusiones]**
 - (c) la entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir; **[Referencia: párrafos FC38 y FC39, Fundamentos de las Conclusiones]**

- (d) el contrato tiene fundamento comercial (es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato); [Referencia: párrafos FC40 y FC41, Fundamentos de las Conclusiones] y
- (e) Es probable [Referencia: párrafo FC44, Fundamentos de las Conclusiones] que cobre la contraprestación a la que tiene derecho a cambio de los bienes o servicios que transferirá al cliente. Para evaluar si es probable la recaudación del importe de la contraprestación, una entidad considerará solo la capacidad del cliente y la intención que tenga de pagar esa contraprestación a su vencimiento. El importe de la contraprestación al que la entidad tendrá derecho puede ser menor que el precio establecido en el contrato si la contraprestación es variable, porque la entidad puede ofrecer al cliente una reducción de precio (véase el párrafo 52). [Referencia: párrafos FC42 a FC46E y FC265, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplos 1 y 2, Ejemplos Ilustrativos]

[Referencia: ejemplo 3, Ejemplos Ilustrativos]

- 10 Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. La exigibilidad de los derechos y obligaciones de un contrato es una cuestión del sistema legal. Los contratos pueden ser escritos, orales o estar implícitos en las prácticas tradicionales del negocio de una entidad. Las prácticas y procesos para establecer contratos con clientes varían entre jurisdicciones legales, sectores industriales y entidades. Además, pueden variar dentro de una entidad (por ejemplo, pueden depender de la clase de cliente o de la naturaleza de los bienes o servicios comprometidos). Una entidad considerará esas prácticas y procesos para determinar si y cuándo un acuerdo con un cliente crea derechos y obligaciones exigibles.
- 11 Algunos contratos con clientes pueden no tener una duración fija y pueden rescindirse o modificarse por una de las partes en cualquier momento. Otros contratos pueden renovarse automáticamente de una forma periódica que esté especificada en el contrato. Una entidad aplicará esta Norma a la duración del contrato (es decir, el periodo contractual) en el que las partes del contrato tienen derechos y obligaciones presentes exigibles.
- 12 A efectos de la aplicación de esta Norma, un contrato no existe si cada parte del contrato tiene el derecho, exigible unilateralmente, de terminar un contrato totalmente sin ejecutar, sin compensar a la otra parte (o partes). Un contrato está totalmente sin ejecutar si se cumplen los dos criterios siguientes:
 - (a) la entidad no ha transferido todavía ningún bien o servicio al cliente; y
 - (b) la entidad no ha recibido, y todavía no tiene derecho a recibir, contraprestación alguna a cambio de los bienes o servicios comprometidos.

[Referencia: párrafos FC50 y FC51, Fundamentos de las Conclusiones]

- 13 Si un contrato con un cliente cumple los criterios del párrafo 9 al comienzo de éste, una entidad no evaluará nuevamente dichos criterios a menos que haya una indicación de un cambio significativo en los hechos y circunstancias. Por ejemplo, si se deteriora de forma significativa la capacidad de un cliente para pagar la contraprestación, una entidad evaluaría nuevamente la probabilidad de recaudar la contraprestación a la que tiene derecho a cambio de los bienes o servicios pendientes que va a transferir al cliente.

[Referencia: ejemplo 4, Ejemplos Ilustrativos]

- 14 Si un contrato con un cliente no cumple los criterios del párrafo 9, una entidad continuará evaluando el contrato para determinar si los criterios del párrafo 9 se cumplen con posterioridad.

- 15 Cuando un contrato con un cliente no cumple los criterios del párrafo 9, y una entidad recibe la contraprestación del cliente, dicha entidad reconocerá la contraprestación recibida como ingresos de actividades ordinarias solo cuando hayan tenido lugar los sucesos siguientes:

- (a) la entidad no tiene obligaciones pendientes de transferir bienes o servicios al cliente y toda, o sustancialmente toda, la contraprestación prometida por el cliente se ha recibido por la entidad y es no reembolsable; o
- (b) se ha terminado el contrato y la contraprestación recibida del cliente es no reembolsable.

[Referencia:

párrafos FC47, FC48, FC46A y FC46F a FC46H, Fundamentos de las Conclusiones ejemplo 1, Ejemplos Ilustrativos]

- 16 Una entidad reconocerá la contraprestación recibida de un cliente como pasivo hasta que ocurra uno de los sucesos del párrafo 15 o hasta que los criterios del párrafo 9 se cumplan con posterioridad (véase el párrafo 14). Dependiendo de los hechos y circunstancias relacionados con el contrato, el pasivo reconocido representa la obligación de la entidad de transferir bienes o servicios en el futuro o reembolsar la contraprestación recibida. En cualquier caso, el pasivo se medirá al importe de la contraprestación recibida del cliente.

Combinación de contratos

[Referencia: párrafos FC71 a FC75, Fundamentos de las Conclusiones]

- 17 Una entidad combinará dos o más contratos realizados aproximadamente al mismo tiempo **[Referencia: párrafo FC72, Fundamentos de las Conclusiones]** con el mismo cliente (o con partes relacionadas del cliente) **[Referencia: párrafo FC74, Fundamentos de las Conclusiones]** 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).
[Referencia: párrafo FC73, Fundamentos de las Conclusiones]

Modificaciones del contrato

[Referencia:

párrafo 90

párrafos FC76 a FC81, Fundamentos de las Conclusiones

Ejemplos 5 a 9, Ejemplos Ilustrativos]

- 18 La modificación de un contrato es un cambio en el alcance o en el precio (o en ambos) de un contrato que se aprueba por las partes. En algunos sectores industriales y jurisdicciones, la modificación de un contrato puede describirse como una orden de cambio, una variación o una modificación. Existe la modificación de un contrato cuando las partes aprueban un cambio que les crea nuevos derechos y obligaciones exigibles en el contrato, o bien cambios en los existentes. [Referencia: párrafo FC81(a), Fundamentos de las Conclusiones(a)] La modificación de un contrato podría aprobarse por escrito, por acuerdo oral o de forma implícita por las prácticas tradicionales del negocio. Si las partes del contrato no han aprobado la modificación, una entidad continuará aplicando esta Norma al contrato existente hasta que la modificación sea aprobada.
- 19 La modificación de un contrato puede existir aunque las partes tengan una disputa sobre el alcance o el precio (o sobre ambos) de la modificación o hayan aprobado un cambio en el alcance del contrato pero no hayan determinado todavía el correspondiente cambio en el precio. Para determinar si son exigibles los derechos y obligaciones que se crean o cambian por la modificación, [Referencia: párrafo FC81(a), Fundamentos de las Conclusiones(a)] una entidad considerará todos los hechos y circunstancias relevantes, incluyendo los términos del contrato y cualquier otra evidencia. Si las partes de un contrato han aprobado un cambio en el alcance pero no han determinado todavía el cambio correspondiente en el precio, una entidad estimará el cambio en el precio de la transacción que surge [Referencia: párrafo FC81(b), Fundamentos de las Conclusiones(b)] de la modificación de acuerdo con los párrafos 50 a 54 sobre la estimación de la contraprestación variable y los párrafos 56 a 58 sobre las limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable.
- 20 Una entidad contabilizará la modificación de un contrato como un contrato separado si están presentes las dos condiciones siguientes:
- (a) el alcance del contrato se incrementa debido a la incorporación de bienes o servicios comprometidos que son distintos (de acuerdo con los párrafos 26 a 30); y
 - (b) el precio del contrato se incrementa por un importe de la contraprestación que refleja los *precios de venta independientes* de la entidad de los bienes o servicios prometidos adicionales y cualquier ajuste apropiado a ese precio para reflejar las circunstancias de un

contrato específico. Por ejemplo, una entidad puede ajustar el precio de venta independiente de un bien o servicio adicional mediante un descuento que recibe el cliente, porque no es necesario que la entidad incurra en los costos relacionados con la venta que tendrían lugar al vender un bien o servicio similar a un cliente nuevo.

**[Referencia:
párrafo FC77, Fundamentos de las Conclusiones
ejemplo 5 Caso A, Ejemplos Ilustrativos]**

21 Si la modificación de un contrato no se contabiliza como un contrato separado de acuerdo con el párrafo 20, una entidad contabilizará los bienes o servicios comprometidos no transferidos todavía a la fecha de su modificación (es decir, los bienes o servicios comprometidos pendientes) de cualquiera de las formas siguientes, según lo que resulte aplicable:

- (a) Una entidad contabilizará la modificación del contrato como si fuera la rescisión de uno existente y la creación de otro nuevo, si los bienes o servicios pendientes son distintos de los transferidos en la fecha de su modificación o con anterioridad. El importe de la contraprestación a asignar a las obligaciones de desempeño pendientes (o a los distintos bienes o servicios pendientes en una obligación de desempeño única identificada de acuerdo con el párrafo 22(b)) es la suma de:
 - (i) la contraprestación prometida por el cliente (incluyendo los importes ya recibidos del cliente) que se incluyó en la estimación del precio de la transacción y que no había reconocido todavía como ingreso de actividades ordinarias;
 - (ii) contraprestación prometida como parte de la modificación del contrato.

**[Referencia:
párrafos FC78, FC79 y FC81(c), Fundamentos de las Conclusiones
Ejemplos Ilustrativos, ejemplo 5 Caso B y ejemplos 6 y 7]**

- (b) Una entidad contabilizará la modificación del contrato como si fuera una parte del ya existente si los bienes o servicios pendientes no son distintos y, por ello, forman parte de una obligación de desempeño única que se satisfizo parcialmente a la fecha de la modificación del contrato. El efecto que la modificación del contrato tiene sobre el precio de la transacción, y sobre la medición que la entidad hace del progreso hacia el cumplimiento completo de la obligación de desempeño, se reconoce como un ajuste a los ingresos de actividades ordinarias (como un incremento o una reducción en éstos) en la fecha de la modificación del contrato (es decir, el ajuste de los ingresos de actividades ordinarias se realiza sobre una base de recuperación de las diferencias con las cifras acumuladas).
[Referencia: párrafos FC80 y FC81(c), Fundamentos de las Conclusiones y ejemplos 8 y 9, Ejemplos Ilustrativos]

- (c) Si los bienes o servicios pendientes son una combinación de los elementos (a) y (b), entonces la entidad contabilizará los efectos de la modificación sobre las obligaciones de desempeño no satisfechas (incluyendo las parcialmente no satisfechas) en el contrato modificado de forma que sea congruente con los objetivos de este párrafo.

Identificación de las obligaciones de desempeño

[Referencia:

párrafos FC94 a FC116U, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 10 a 12, Ejemplos Ilustrativos]

- 22 Al comienzo del contrato, una entidad evaluará los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente e identificará como una obligación de desempeño cada compromiso de transferir al cliente:
- (a) un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; [Referencia: párrafo FC95, Fundamentos de las Conclusiones] o
 - (b) una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente (véase el párrafo 23). [Referencia: párrafos FC113 a FC116, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplo 7 párrafo EI34, Ejemplos Ilustrativos y ejemplo 13]
- 23 Una serie de bienes o servicios distintos tiene el mismo patrón de transferencia al cliente si se cumplen los dos siguientes criterios:
- (a) cada bien o servicio distinto en la serie que la entidad se compromete a transferir al cliente cumpliría los criterios del párrafo 35 para ser una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo; y
 - (b) de acuerdo con los párrafos 39 y 40, el mismo método se utilizaría para medir el progreso de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño de transferir cada bien o servicio distinto de la serie al cliente.

Compromisos en contratos con clientes

[Referencia: párrafos FC87 a FC93 y FC116A a FC116E, Fundamentos de las Conclusiones]

- 24 Un contrato con un cliente generalmente señala de forma explícita los bienes o servicios que una entidad se compromete transferir a un cliente. Sin embargo, las obligaciones de desempeño identificadas en un contrato con un cliente pueden no limitarse a los bienes o servicios que se señalan de forma explícita en ese contrato. Esto es porque un contrato con un cliente puede incluir también compromisos que se dan por supuestos en las prácticas tradicionales del negocio, en las políticas publicadas o en declaraciones específicas de una entidad, si, en el momento de realizar el contrato, dichos compromisos crean una expectativa válida en el cliente de que la entidad le transferirá un bien o servicio. [Referencia: párrafo FC87, Fundamentos de las Conclusiones]
- [Referencia: ejemplo 12, Ejemplos Ilustrativos]

- 25 Las obligaciones de desempeño no incluyen actividades que una entidad debe llevar a cabo para cumplir un contrato, a menos que dichas actividades transfieran un bien o servicio al cliente. Por ejemplo, un suministrador de servicios puede necesitar realizar varias tareas administrativas para establecer un contrato. La realización de dichas tareas no transfiere ningún servicio al cliente a medida que se van realizando. Por ello, dichas tareas para establecer un contrato no son una obligación de desempeño.^{E1} [Referencia: párrafo FC93, Fundamentos de las Conclusiones]

E1 [IFRIC® *Update*, enero de 2019, Decisión de Agenda, «NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*—Evaluación de bienes o servicios comprometidos»]

El Comité recibió una solicitud sobre el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por un mercado de valores que proporciona un servicio de cotización a un cliente. De forma específica, la solicitud preguntaba si el mercado de valores se compromete a transferir un servicio de admisión que es distinto del servicio de cotización. En los hechos descritos en la solicitud, el mercado de valores carga al cliente un pago inicial no reembolsable en el momento de la cotización inicial y una cuota de cotización regular. El pago inicial se relaciona con las actividades que el mercado de valores lleva a cabo en el comienzo del contrato o en un momento cercano a éste.

El párrafo 22 de la NIIF 15 requiere que una entidad evalúe los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente e identifique las obligaciones de desempeño. Una obligación de desempeño es un compromiso de transferir al cliente:

- a. un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o
- b. una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente los mismos y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.

En el párrafo FC87 de la NIIF 15, el Consejo destacó que antes de que una entidad pueda identificar sus obligaciones de desempeño en un contrato con un cliente, necesitaría primero identificar todos los bienes o servicios comprometidos en ese contrato.

El párrafo 25 de la NIIF 15 especifica que las obligaciones de desempeño no incluyen actividades que una entidad debe llevar a cabo para cumplir un contrato, a menos que dichas actividades transfieran un bien o servicio al cliente.

El párrafo B49 de la NIIF 15 señala que para identificar las obligaciones de desempeño en contratos en los que una entidad carga un pago inicial no reembolsable, la entidad evalúa si el pago se relaciona con la transferencia de un bien o servicio comprometido. En muchos casos, aun cuando un pago inicial no reembolsable se relacione con una actividad que la entidad esté obligada a realizar en el comienzo del contrato o en un momento cercano a éste para cumplir el contrato, esa actividad no da lugar a la transferencia de un bien o servicio comprometido con el cliente.

Por consiguiente, el Comité destacó que cuando una entidad carga a un cliente un pago inicial no reembolsable, la entidad considerará si transfiere un bien o servicio comprometido al cliente en el comienzo del contrato o en un momento cercano a éste o, en su lugar, por ejemplo, si las actividades que realiza en el comienzo del contrato o en un momento cercano a éste representan tareas de establecer un contrato.

Aplicación de la NIIF15 al hecho de la solicitud

La evaluación de los bienes y servicios comprometidos en un contrato y la identificación de las obligaciones de desempeño requieren una evaluación de los hechos y circunstancias del contrato.

Por consiguiente, el resultado de la evaluación de una entidad depende de las circunstancias y hechos.

continúa...

...continuación

En los hechos descritos en la solicitud, el mercado de valores carga al cliente un pago inicial no reembolsable en el momento de la cotización inicial y una cuota de cotización regular. El mercado de valores lleva a cabo varias actividades en el comienzo del contrato o en un momento cercano a éste para permitir la admisión al mercado, tales como:

- *realización con la debida diligencia de las nuevas solicitudes;*
- *revisión de la solicitud de cotización del cliente (incluyendo la evaluación de si aceptar o no la solicitud);*
- *emisión de los números y tableros de referencia para el nuevo valor;*
- *proceso de cotización y admisión al mercado;*
- *publicidad del valor en la cartera de órdenes; y*
- *emisión del aviso de negociación en la fecha de admisión.*

El Comité observó que las actividades realizadas por la entidad en el comienzo del contrato o en un momento cercano a éste son requeridas para transferir los bienes o servicios que ha contratado el cliente—es decir, el servicio de cotizar en el mercado. Sin embargo, el desempeño de la entidad de esas actividades no transfiere un servicio al cliente.

El Comité también observó que el servicio de cotización transferido al cliente es el mismo en el momento de la cotización inicial y en todos los días posteriores en los que el cliente permanece cotizado.

Sobre la base de los hechos descritos en la solicitud, el Comité concluyó que el mercado de valores no se compromete a transferir ningún bien o servicio al cliente distinto del servicio de estar cotizado en el mercado.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la NIIF 15 proporcionan una base adecuada para que una entidad evalúe los bienes y servicios comprometidos en un contrato con un cliente. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir este tema a su agenda de emisión de normas.]

Distintos bienes o servicios

26 Dependiendo del contrato, los bienes o servicios comprometidos pueden incluir, pero no limitarse a lo siguiente:

- (a) venta de bienes producidos por una entidad (por ejemplo, inventarios de un fabricante);
- (b) reventa de bienes comprados por una entidad (por ejemplo, mercancía de un minorista);
- (c) reventa de derechos, previamente adquiridos por una entidad, sobre bienes o servicios (por ejemplo, una entrada revendida por una entidad que actúa por su propia cuenta, como se describe en los párrafos B34 a B38);
- (d) realización de una tarea (o tareas) contractualmente acordada para un cliente;
- (e) suministro de un servicio de disponibilidad permanente para proporcionar bienes o servicios (por ejemplo, actualizaciones no especificadas de programas informáticos que se proporcionan en el momento en que están disponibles) o de poner a disposición bienes o servicios para un cliente para utilizarlos cómo y cuándo el cliente decida; [Referencia: párrafo FC91, Fundamentos de las Conclusiones]

- (f) suministro de un servicio de organización para que otra parte transfiera bienes o servicios al cliente (por ejemplo, actuando como un agente de otra parte, tal como se describe en los párrafos B34 a B38);
- (g) concesión de derechos a bienes o servicios a proporcionar en el futuro que un cliente puede revender o proporcionar a su cliente (por ejemplo, una entidad que vende un producto a un minorista promete transferir un bien o servicio adicional a un individuo que compra el producto al minorista); **[Referencia: párrafos FC91 y FC92, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplo 12 Caso A y B, Ejemplos Ilustrativos]**
- (h) construcción, fabricación o desarrollo de un activo por cuenta de un cliente;
- (i) concesión de licencias (véanse los párrafos B52 a B63B); y
- (j) concesión de opciones a comprar bienes o servicios adicionales (cuando dichas opciones proporcionan a un cliente un derecho significativo, tal como se describe en los párrafos B39 a B43).

[Referencia: párrafos FC116R a FC116U, Fundamentos de las Conclusiones]

27 Un bien o servicio que se compromete con un cliente es distinto^{E2} si se cumplen los dos criterios siguientes:

- (a) el cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos que están ya disponibles para él (es decir, el bien o servicio puede ser distinto); **[Referencia: párrafos FC97 a FC101, Fundamentos de las Conclusiones]** y
- (b) el compromiso de la entidad de transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato (es decir, el compromiso de transferir el bien o servicio es distinto en el contexto del contrato). **[Referencia: párrafos FC102 a FC105, y FC116F a FC116Q, Fundamentos de las Conclusiones]**

[Referencia: Ejemplos Ilustrativos, ejemplos 5, 7 párrafo EI34, 11, 44, 50, 52, 56 Caso B, 57 y 63]

[Enlace a ejemplos 8, párrafo EI40, 10, 55, 56 Caso A y 58, Ejemplos Ilustrativos sobre ejemplos en los que los bienes y servicios no son distintos]

E2 [IFRIC® *Update*, marzo de 2018, Decisión de Agenda, «Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias en un contrato inmobiliario que incluye la transferencia de terreno (NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*)»]

El Comité recibió una solicitud sobre el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias en un contrato para la venta del terreno y de un edificio a construir en el terreno. De forma específica, la solicitud preguntaba (a) sobre la identificación de las obligaciones de desempeño en el contrato y (b) para cada obligación de desempeño identificada, si el desarrollador del inmueble (entidad) reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

...

El texto de la Decisión de Agenda completa se reproduce al final de la NIIF 15]

- 28 Un cliente puede beneficiarse de un bien o servicio de acuerdo con el párrafo 27(a), si el bien o servicio podría utilizarse, consumirse, venderse por un importe que es mayor que el valor del material de descarte o conservado de otra forma, de manera que genere beneficios económicos. Para algunos bienes o servicios, un cliente puede ser capaz de beneficiarse de un bien o servicio en sí mismo. Para otros bienes o servicios, un cliente puede ser capaz de beneficiarse del bien o servicio solo junto con otros recursos ya disponibles. Un recurso ya disponible es un bien o servicio que se vende por separado (por la entidad o por otra entidad) o un recurso que el cliente ha obtenido ya de la entidad (incluyendo bienes o servicios que la entidad haya ya transferido al cliente según el contrato) o procedente de otras transacciones o sucesos. Varios factores pueden proporcionar evidencia de que el cliente puede beneficiarse de un bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos ya disponibles. Por ejemplo, el hecho de que la entidad venda con regularidad un bien o servicio por separado indicaría que un cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o con otros recursos ya disponibles.

[Referencia: párrafos FC99 a FC101, Fundamentos de las Conclusiones]

- 29 Al evaluar si los compromisos de una entidad de transferir bienes o servicios al cliente son identificables por separado de acuerdo con el párrafo 27(b), el objetivo es determinar si la naturaleza del compromiso, dentro del contexto del contrato, es transferir cada uno de esos bienes o servicios de forma individual o, en su lugar, un elemento o elementos combinados para los que los bienes o servicios comprometidos son insumos. Factores que indican que dos o más compromisos de transferir bienes o servicios a un cliente no son identificables por separado incluyen, pero no se limitan a los siguientes:
- [Referencia: párrafos FC106, FC116F a FC116L y FC116N, Fundamentos de las Conclusiones]**

- (a) La entidad proporciona un servicio significativo para la integración de los bienes o servicios con otros bienes o servicios comprometidos en el contrato dentro de un grupo de bienes o servicios que representan el producto o productos combinados que el cliente ha contratado. En otras palabras, la entidad está utilizando los bienes o servicios como un recurso para producir o entregar el producto o productos combinados especificado por el cliente. Un producto o productos combinados pueden incluir más de una fase, elemento o unidad.
[Referencia: párrafos FC107, FC108 y FC116M, Fundamentos de las Conclusiones]
- (b) uno o más de los bienes o servicios modifican o personalizan, o son modificados o personalizados de forma significativa, por uno o más de los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato.
[Referencia: párrafos FC109 y FC110, Fundamentos de las Conclusiones]
- (c) los bienes o servicios son altamente interdependientes o están fuertemente interrelacionados. En otras palabras, cada uno de los bienes o servicios está afectado de forma significativa por uno o más de los otros bienes o servicios del contrato. Por ejemplo, en algunos casos, dos o más bienes o servicios afectan de forma significativa el uno al otro porque la entidad no podría cumplir su compromiso transfiriendo

cada uno de los bienes o servicios de forma independiente.
[Referencia: párrafos FC111 y FC112, Fundamentos de las Conclusiones]

- 30 Si un bien o servicio comprometido no es distinto, una entidad combinará ese bien o servicio con otros bienes o servicios comprometidos hasta que identifique un grupo de bienes o servicios que sea distinto. En algunos casos, eso daría lugar a que la entidad contabilizase todos los bienes o servicios comprometidos en un contrato como una obligación de desempeño única.

Satisfacción de las obligaciones de desempeño

- 31 Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos (es decir, uno o varios activos) al cliente. Un activo se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese activo.

[Referencia: párrafos FC117 a FC119, Fundamentos de las Conclusiones]

[Enlace al párrafo FC148, Fundamentos de las Conclusiones sobre las razones para rechazar el derecho al pago como un criterio de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias por separado]

- 32 Para cada obligación de desempeño identificada de acuerdo con los párrafos 22 a 30, una entidad determinará al comienzo del contrato, si satisface la obligación de desempeño a lo largo del tiempo (de acuerdo con los párrafos 35 a 37) o satisface la obligación de desempeño en un momento determinado (de acuerdo con el párrafo 38). Si una entidad no satisface una obligación de desempeño a lo largo del tiempo, dicha obligación de desempeño se satisface en un momento determinado.

- 33 Los bienes o servicios son activos, incluso si solo lo son de forma momentánea, cuando se reciben y utilizan (como en el caso de muchos servicios). El control de un activo hace referencia a la capacidad para redirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. **[Referencia: párrafos FC120 y FC121, Fundamentos de las Conclusiones]** El control incluye la capacidad de impedir que otras entidades dirijan el uso del activo y obtengan sus beneficios. Los beneficios de un activo son los flujos de efectivo potenciales (entradas o ahorros de salidas de recursos) que pueden obtenerse directa o indirectamente de muchas formas, tal como mediante:

- (a) el uso del activo para producir bienes o prestar servicios (incluyendo servicios públicos);
- (b) el uso del activo para mejorar el valor de otros activos;
- (c) el uso del activo para liquidar pasivos o reducir gastos;
- (d) la venta o intercambio del activo;
- (e) la pignoración del activo para garantizar un préstamo; y
- (f) conservar el activo.

- 34 Al evaluar si un cliente obtiene el control de un activo, una entidad considerará cualquier acuerdo para recomprar el activo (véanse los párrafos B64 a B76).

Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo

[Referencia:

párrafos FC122 a FC124, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 13 a 17, Ejemplos Ilustrativos]

- 35 Una entidad transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo y, por ello, satisface una obligación de desempeño y reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo, si se cumple uno de los siguientes criterios:^{E3, E4}

- (a) el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad lo realiza (véanse los párrafos B3 y B4); [Referencia: párrafos FC125 a FC128, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplos 13, 18, 55, 57, 58 y 61, Ejemplos Ilustrativos]
- (b) el desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, trabajo en progreso) que el cliente controla a medida que se crea o mejora (véase el párrafo B5); [Referencia: párrafos FC129 a FC131, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplo 8 párrafo EI37, Ejemplos Ilustrativos] o
- (c) el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo [Referencia: párrafos FC134 a FC141, Fundamentos de las Conclusiones] para la entidad (véase el párrafo 36) y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño que se haya completado hasta la fecha (véase el párrafo 37).^{E5} [Referencia: párrafos FC142 a FC147, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplos 14 a 17, Ejemplos Ilustrativos]

[Enlace a los párrafos FC149 a FC152, Fundamentos de las Conclusiones sobre los acuerdos para la construcción de un inmueble]

E3 [IFRIC® Update, marzo de 2018, Decisión de Agenda, «Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias en un contrato inmobiliario (NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*)»]

El Comité recibió una solicitud sobre el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias en un contrato para la venta de una unidad en un complejo residencial de unidades múltiples. Concretamente, la solicitud preguntaba sobre la aplicación del párrafo 35 de la NIIF 15, que especifica cuándo una entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo.

...

El texto de la Decisión de Agenda completa se reproduce al final de la NIIF 15]

E4 [IFRIC® Update, marzo de 2018, Decisión de Agenda, «Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias en un contrato inmobiliario que incluye la transferencia de terreno (NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes)»]

El Comité recibió una solicitud sobre el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias en un contrato para la venta del terreno y de un edificio a construir en el terreno. De forma específica, la solicitud preguntaba (a) sobre la identificación de las obligaciones de desempeño en el contrato y (b) para cada obligación de desempeño identificada, si el desarrollador del inmueble (entidad) reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

...

El texto de la Decisión de Agenda completa se reproduce al final de la NIIF 15]

E5 [IFRIC® Update, marzo de 2018, Decisión de Agenda, «Derecho al Pago por el Desempeño Completado hasta la Fecha (NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes)»]

El Comité recibió una solicitud sobre si reconocer ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo o en un momento determinado en relación con un contrato para la venta de un inmueble en una complejo residencial de unidades múltiples (inmueble). Concretamente, la solicitud preguntaba si, en el hecho descrito en la solicitud, el desarrollador del inmueble (entidad) tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha descrita en el párrafo 35(c) de la NIIF 15.

Con la aplicación del párrafo 35(c), una entidad reconoce un ingreso de actividades ordinarias a lo largo del tiempo si (i) el activo creado por el desempeño de la entidad no tiene un uso alternativo para la entidad y (ii) la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha. El objetivo subyacente del criterio del párrafo 35(c) es determinar si la entidad transfiere el control de los bienes o servicios al cliente a medida que se está creando un activo para ese cliente (párrafo FC143).

El párrafo 37 señala que, para tener un derecho exigible al pago en todo momento a lo largo de la duración del contrato, la entidad debe tener derecho a un importe que al menos le compense por el desempeño completado hasta la fecha si el contrato es rescindido por el cliente u otra parte por razones distintas al incumplimiento del desempeño por la entidad tal como figura en su compromiso.

Un importe que compensase a una entidad por el desempeño completado hasta la fecha sería un importe que se aproxime al precio de venta de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha, en lugar de solo la compensación por la pérdida de la potencial ganancia si el contrato fuera a darse por rescindido.

El Comité observó que es el pago a que tiene derecho la entidad a recibir según el contrato con el cliente relacionado con el desempeño según ese contrato que es relevante al determinar si la entidad si la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha.

El Comité ha incluido también información explicativa sobre la aplicación del párrafo 35(c) a contratos inmobiliarios en su Decisión de agenda «*Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias en un contrato Inmobiliario*» publicada en marzo de 2018.

Aplicación del párrafo 35(c) al hecho de la solicitud

La evaluación de si una entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha requiere que una entidad considere los derechos y obligaciones creados por el contrato, teniendo en cuenta el entorno legal dentro del que es exigible el contrato. Por consiguiente, el Comité observó que el resultado de la evaluación de una entidad depende de las circunstancias y hechos concretos del contrato.

continúa...

...continuación

En el hecho descrito en la solicitud, el contrato incluye las siguientes características:

- a. **La entidad y el cliente firman un contrato para la venta de un inmueble en un complejo residencial de unidades múltiples antes de que la entidad construya el inmueble. La obligación de la entidad según el contrato es construir y entregar el inmueble como se especifica en el contrato. La entidad conserva la titularidad legal del inmueble (y el terreno atribuible a este) hasta que el cliente haya pagado el precio de compra una vez terminada la construcción.**
- b. **El cliente paga el 10% del precio de compra por el inmueble al comienzo del contrato, y paga el resto una vez la construcción está terminada.**
- c. **El cliente tiene el derecho de cancelar el contrato en cualquier momento antes de que se complete la construcción. Si el cliente cancela el contrato, le requiere legalmente que la entidad haga esfuerzos razonables para revender el inmueble a un tercero. En el momento de la reventa, la entidad suscribe un nuevo contrato con el tercero—es decir, el contrato original no es novado al tercero. Si el precio de reventa a obtener del tercero es menor que el precio de compra original (más los costos de venta), el cliente está legalmente obligado a pagar la diferencia a la entidad.**

Se supone que la entidad identifica una obligación de desempeño única aplicando los párrafos 22 a 30. Se supone también que (i) la entidad ha determinado que el contrato no cumple los criterios del párrafo 35(a) y 35(b); y (ii) el contrato cumple la primera parte del criterio del párrafo 35(c) porque el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad.

El Comité observó que el principio del párrafo 31 de la NIIF 15 para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias requiere que el cliente haya obtenido el control de bien o servicio comprometido. Por consiguiente y como se destacó anteriormente, el objetivo subyacente del párrafo 35(c) es determinar si la entidad está transfiriendo el control de los bienes o servicios al cliente a medida que un activo se está creando para ese cliente. En línea con este objetivo, es el pago a que tiene derecho la entidad a recibir según el contrato existente con el cliente relacionado con el desempeño según ese contrato que es relevante al determinar si la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha. La contraprestación recibida por la entidad del tercero en el contrato de reventa es la relacionada con ese contrato de reventa—no el pago por el desempeño según el contrato existente con el cliente.

En el hecho descrito en la solicitud, el pago al que tiene derecho la entidad según el contrato existente con el cliente es un pago por la diferencia entre el precio de reventa del inmueble, si lo hubiera, y su precio de compra original (más los costos de venta). Ese pago no da derecho a la entidad, en todo momento a lo largo de la duración del contrato, a un importe que al menos se aproxime al precio de venta de la parte construida del inmueble y, por ello, no compensa a la entidad por el desempeño completado hasta la fecha. Por consiguiente, la entidad no tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha tal como describe el párrafo 35(c) de la NIIF 15.

Sobre la base del hecho descrito en la solicitud, el Comité concluyó que no se cumple ninguno de los criterios del párrafo 35 de la NIIF 15. Por consiguiente, la entidad reconocería ingresos de actividades ordinarias en un momento determinado aplicando el párrafo 38 de la NIIF 15.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la NIIF 15 proporcionan una base adecuada para que una entidad determine si tiene un derecho exigible al pago del desempeño completado hasta la fecha. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir este tema a su agenda de emisión de normas.]

- 36 Un activo creado por el desempeño de una entidad no tiene un uso alternativo para esa entidad si tiene contractualmente restringida la posibilidad de redirigir fácilmente el activo a otro uso durante la creación o mejora de ese activo o tiene limitado en la práctica redirigir fácilmente el activo, una vez haya sido terminado, hacia otro uso. La evaluación de si un activo tiene un uso

alternativo para la entidad se realiza al comienzo del contrato. Después del comienzo del contrato, una entidad no actualizará la evaluación del uso alternativo de un activo, a menos que las partes del contrato aprueben una modificación que cambie sustancialmente la obligación de desempeño. Los párrafos B6 a B8 proporcionan guías para evaluar si un activo tiene un uso alternativo para una entidad.

- 37 Al evaluar si tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha de acuerdo con el párrafo 35(c), una entidad considerará los términos del contrato, así como cualquier ley aplicable a dicho contrato. El derecho al pago por el desempeño que haya completado hasta la fecha no necesita ser un importe fijo. Sin embargo, en todo momento a lo largo de la duración del contrato, la entidad debe tener derecho a un importe que al menos le compense por el desempeño completado hasta la fecha si el contrato es rescindido por el cliente u otra parte por razones distintas al incumplimiento del desempeño por la entidad tal como figura en su compromiso. Los párrafos B9 a B13 proporcionan guías para evaluar la existencia y exigibilidad de un derecho al pago, así como si éste le otorgaría el derecho a recibir el pago por el desempeño completado hasta la fecha.

Obligaciones de desempeño que se satisfacen en un momento concreto

[Referencia: párrafos FC153 a FC157, Fundamentos de las Conclusiones]

- 38 Si una obligación de desempeño no se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 35 a 37, una entidad la satisfará en un momento determinado. **[Referencia: ejemplos 16, 17 Caso A y 59, Ejemplos ilustrativos]** Para determinar el momento concreto en que un cliente obtiene el control de un activo comprometido y la entidad satisface una obligación de desempeño, la entidad considerará los requerimientos de control de los párrafos 31 a 34. Además, una entidad considerará indicadores de la transferencia del control, **[Referencia: párrafo FC155, Fundamentos de las Conclusiones]** que incluyen, pero no se limitan a los siguientes:

- (a) La entidad tiene un derecho presente al pago por el activo—si un cliente está actualmente obligado a pagar por un activo, eso puede indicar que el cliente ha obtenido a cambio la capacidad de redirigir el uso del activo, así como de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes.
- (b) El cliente tiene el derecho legal al activo—el derecho legal puede indicar qué parte en un contrato tiene la capacidad de redirigir el uso de un activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso de otras entidades a esos beneficios. Si una entidad conserva el derecho legal solo como protección contra el incumplimiento del cliente de pagar, esos derechos de la entidad no impedirían al cliente obtener el control de un activo.
- (c) La entidad ha transferido la posesión física del activo—la posesión física del cliente de un activo puede indicar que el cliente tiene la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso a otras

entidades a esos beneficios. Sin embargo, la posesión física puede no coincidir con el control de un activo. Por ejemplo, en algunos acuerdos de recompra y en algunos acuerdos de depósito, un cliente o consignatario puede tener la posesión física de un activo que controla la entidad. Por el contrario, en acuerdos de entrega posterior a la facturación, la entidad puede tener la posesión física de un activo que controla el cliente. **[Referencia: ejemplo 63, Ejemplos Ilustrativos]** Los párrafos B64 a B76, B77 y B78 y B79 a B82 proporcionan guías sobre la contabilización de los acuerdos de recompra, acuerdos de depósito y acuerdos de entrega posterior a la facturación, respectivamente.

- (d) El cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo—la transferencia de los riesgos y recompensas significativos de la propiedad de un activo al cliente puede indicar que el cliente ha obtenido la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. Sin embargo, al evaluar los riesgos y recompensas de la propiedad de un activo comprometido, una entidad excluirá cualquier riesgo que dé lugar a una obligación de desempeño separada, además de la obligación de desempeño de transferir el activo. Por ejemplo, una entidad puede haber transferido el control de un activo a un cliente pero no haber satisfecho todavía una obligación de desempeño adicional para proporcionar servicios de mantenimiento relacionados con el activo transferido.
- (e) El cliente ha aceptado el activo—la aceptación del cliente de un activo puede indicar que ha obtenido la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. Para evaluar el efecto de una cláusula contractual de aceptación del cliente sobre cuándo se transfiere el control de un activo, una entidad considerará las guías de los párrafos B83 a B86.

[Enlace a párrafo FC385L, Fundamentos de las Conclusiones sobre un análisis del por qué los indicadores del párrafo 38 son diferentes de los del párrafo B37]

Medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño

[Referencia: párrafos FC158 a FC180, Fundamentos de las Conclusiones]

- 39 Para cada obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 35 a 37, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo midiendo el progreso hacia el cumplimiento completo de esa obligación de desempeño. El objetivo al medir el progreso es representar el desempeño de una entidad al transferir el control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente (es decir, la satisfacción de una obligación de desempeño de una entidad).

[Referencia: párrafo 58 y ejemplos 18, 19, 57 y 58, Ejemplos Ilustrativos]

- 40 Una entidad aplicará un método único de medir el progreso de cada obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo y lo aplicará de forma congruente a obligaciones de desempeño similares y en circunstancias parecidas. Al final de cada periodo de presentación, una entidad medirá nuevamente su progreso hacia el cumplimiento completo de una obligación de

desempeño satisfecha a lo largo del tiempo. **[Referencia: párrafos FC159 y FC161, Fundamentos de las Conclusiones]**

Métodos para medir el progreso

- 41 Los métodos apropiados de medir el progreso incluyen métodos de producto y métodos de recursos. **[Referencia: párrafo FC162, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplos 18, 19, 31 y 57, Ejemplos Ilustrativos]** Los párrafos B14 a B19 proporcionan guías para utilizar los métodos de productos y los métodos de recursos para medir el progreso de una entidad hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño. Para determinar el método apropiado para medir el progreso, una entidad considerará la naturaleza del bien o servicio que se comprometió transferir al cliente.
- 42 Al aplicar un método para medir el progreso, una entidad excluirá los bienes o servicios para los que no transfiera el control a un cliente. Por el contrario, una entidad incluirá en la medida del progreso los bienes o servicios para los que transfiere el control al cliente al satisfacer esa obligación de desempeño.
- 43 A medida que las circunstancias cambien con el tiempo, una entidad actualizará su medición de los progresos para reflejar cualquier cambio en el resultado de la obligación de desempeño. Estos cambios en la medida del progreso de una entidad se contabilizarán como un cambio en la estimación contable de acuerdo con la NIC 8 *Bases de Preparación de los Estados Financieros*.

Medidas razonables del progreso

- 44 Una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias por una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo solo si puede medir razonablemente su progreso hacia la satisfacción completa de dicha obligación de desempeño. Una entidad no sería capaz de medir razonablemente su progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño si carece de la información fiable que se requeriría para aplicar un método apropiado de medición.
[Referencia: párrafo FC179, Fundamentos de las Conclusiones]
- 45 En algunas circunstancias (por ejemplo, en las primeras etapas de un contrato), una entidad puede no ser capaz de medir razonablemente el cumplimiento de una obligación de desempeño, aunque la entidad espere recuperar los costos incurridos para satisfacer dicha obligación de desempeño. En esas circunstancias, la entidad reconocerá el ingreso de actividades ordinarias solo en la medida de los costos incurridos hasta el momento que pueda medir razonablemente el cumplimiento de la obligación de desempeño.
[Referencia: párrafo FC180, Fundamentos de las Conclusiones]

Medición

- 46 Cuando (o a medida que) una obligación de desempeño se satisface, una entidad reconocerá como ingresos de actividades ordinarias el importe del precio de la transacción (que excluye las estimaciones de la contraprestación variable que están limitadas de acuerdo con los párrafos

56 a 58) que se asigna a esa obligación de desempeño. [Referencia: párrafos FC25 a FC27 y FC181 a FC183, Fundamentos de las Conclusiones]

Determinación del precio de la transacción

[Referencia: párrafos FC184 a FC188D, Fundamentos de las Conclusiones]

47 Una entidad considerará los términos del contrato y sus prácticas tradicionales de negocio para determinar el precio de la transacción. El precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros (por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas) [Referencia: párrafos FC188A a FC188D, Fundamentos de las Conclusiones]. La contraprestación que se compromete en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables, o ambos.

[Referencia: párrafos FC385X a FC385Z, Fundamentos de las Conclusiones]

48 La naturaleza, calendario e importe de la contraprestación a que se ha comprometido el cliente afecta a la estimación del precio de la transacción. Al determinar el precio de la transacción, una entidad considerará los efectos de todos los siguientes aspectos:

- (a) contraprestación variable (véanse los párrafos 50 a 55 y 59);
- (b) limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable (véanse los párrafos 56 a 58);
- (c) existencia de un componente de financiación significativo en el contrato (véanse los párrafos 60 a 65);
- (d) contraprestaciones distintas al efectivo (véanse los párrafos 66 a 69);
- (e) contraprestación por pagos a realizar al cliente (véanse los párrafos 70 a 72).

[Referencia: párrafo FC188, Fundamentos de las Conclusiones]

49 A efectos de determinar el precio de la transacción, una entidad asumirá que los bienes o servicios se transferirán al cliente según el compromiso y de acuerdo con el contrato existente y que el contrato no se cancelará, renovará o modificará.

Contraprestación variable

[Referencia: ejemplos 20 y 21, Ejemplos Ilustrativos]

50 Si la contraprestación prometida en un contrato incluye un importe variable, una entidad estimará el importe de la contraprestación a la cual la entidad tendrá derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente.

[Referencia: ejemplo 40, Ejemplos Ilustrativos]

- 51 El importe de la contraprestación puede variar debido a descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, reducciones de precio, incentivos, primas de desempeño, penalizaciones u otros elementos similares.^{E6} La contraprestación acordada puede también variar si el derecho de una entidad a recibirla depende de que ocurra o no un suceso futuro. Por ejemplo, un importe de contraprestación sería variable si se vendiera un producto con derecho de devolución o se promete un importe fijo como prima de desempeño en el momento del logro de un hito especificado.

[Referencia: párrafos FC190 a FC191, Fundamentos de las Conclusiones]

E6 [IFRIC® Update, septiembre de 2019, Decisión de Agenda, «NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes—Compensación por Retrasos o Cancelaciones»]

El Comité recibió una solicitud sobre la obligación de una aerolínea de compensar a los clientes por retrasos o cancelaciones de vuelos. En la estructura de hechos descrita en la solicitud:

- a. La legislación otorga a un pasajero de un vuelo (cliente) el derecho a ser compensado por el proveedor del vuelo (entidad) por retrasos y cancelaciones sujeto a las condiciones especificadas en la legislación. La legislación estipula el importe de compensación, que no está relacionado con el importe que paga el cliente por un vuelo.
- b. La legislación crea derechos y obligaciones exigibles, y forma parte de los términos de un contrato entre la entidad y un cliente.
- c. Al aplicar la NIIF 15 a un contrato con un cliente, la entidad identifica como una obligación de desempeño su compromiso de transferir un servicio de vuelo al cliente.

La solicitud preguntaba si la entidad contabilizará su obligación de compensar a los clientes: (a) como una contraprestación variable aplicando los párrafos 50 a 59 de la NIIF 15; o (b) aplicando la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, de forma separada de su obligación de desempeño de transferir un servicio de vuelo al cliente.

El párrafo 47 de la NIIF 15 requiere que una entidad «considere los términos del contrato y sus prácticas tradicionales de negocio para determinar el precio de la transacción. El precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente...La contraprestación comprometida en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables, o ambos». El párrafo 51 de la NIIF 15 enumera ejemplos de tipos comunes contraprestación variable—"descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, reducciones de precio, incentivos, primas de desempeño, penalizaciones u otros elementos similares".

El párrafo B33 de la NIIF 15 especifica los requerimientos para la obligación de una entidad de pagar compensaciones a un cliente si sus productos causan daño o perjuicios. Una entidad contabilizará esta obligación aplicando la NIC 37 por separado de su obligación de desempeño en el contrato con el cliente.

El Comité observó que, en los hechos descritos en la solicitud, la entidad se compromete a transportar al cliente de una localización especificada a otra dentro del tiempo establecido después del momento de programación del vuelo. Si la entidad no cumple en hacerlo, el cliente tiene derecho a la compensación. Por consiguiente, cualquier compensación por retrasos o cancelaciones forma parte de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de transferir al cliente el servicio comprometido; no representa una compensación por daños o perjuicios causados por los productos de la entidad como se describe en el párrafo B33. El hecho de que la legislación, en lugar del contrato, estipule la compensación pagadera no afecta la determinación del precio de transacción por parte de

continúa...

...continuación

la entidad—la compensación da lugar a una contraprestación variable de la misma forma que las penalizaciones por el retraso en la transferencia de un activo dan lugar a una contraprestación variable, como se ilustra en el Ejemplo 20 de los Ejemplos Ilustrativos que acompañan a la NIIF 15.

Por consiguiente, el Comité concluyó que la compensación por retrasos o cancelaciones, como se describen en la solicitud, es una contraprestación variable en el contrato. Por consiguiente, la entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 50 a 59 de la NIIF 15 al contabilizar su obligación de compensar a los clientes por retrasos o cancelaciones. El Comité no consideró la cuestión de si el importe de la compensación reconocida como una reducción de los ingresos de actividades ordinarias se limita a la reducción del precio de la transacción a cero.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la NIIF 15 proporcionan una base adecuada para que una entidad determine su contabilización de las obligaciones para compensar a los clientes por retrasos o cancelaciones. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir el tema a su agenda de emisión de normas.]

52 La variabilidad relacionada con la contraprestación prometida por un cliente puede señalarse de forma explícita en el cliente puede señalarse de forma explícita en el contrato. Además de los términos del contrato, la contraprestación acordada es variable si existe alguna de las siguientes circunstancias:

- (a) El cliente tiene una expectativa válida de que surja de las prácticas tradicionales de negocios, políticas publicadas o declaraciones específicas de una entidad que la entidad aceptará un importe de contraprestación que es menor que el precio señalado en el contrato. Esto es, se espera que la entidad ofrezca una reducción del precio. Dependiendo de la jurisdicción, sector industrial o cliente, esta oferta puede denominarse descuento, devolución, reembolso o crédito. **[Referencia: párrafo FC192, Fundamentos de las Conclusiones]**
- (b) Otros hechos y circunstancias indican que la intención de la entidad, al realizar el contrato con el cliente, es la de ofrecerle una reducción del precio. **[Referencia: ejemplos 2 y 3, Ejemplos Ilustrativos]**

[Referencia: párrafo FC194, Fundamentos de las Conclusiones]

53 Una entidad estimará un importe de contraprestación variable utilizando alguno de los siguientes métodos, dependiendo del método que la entidad espere que prediga mejor el importe de contraprestación al que tendrá derecho:

- (a) El valor esperado—el valor esperado es la suma de los importes ponderados según su probabilidad en un rango de importes de contraprestación posibles. Un valor esperado puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si una entidad tiene un gran número de contratos con características similares.
- (b) El importe más probable—el importe más probable es el importe individual más probable en un rango de importes de contraprestaciones posibles (es decir, el desenlace individual más probable del contrato). El importe más probable puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si el

contrato tiene solo dos desenlaces posibles (por ejemplo, una entidad logra una prima de desempeño o no la logra).

[Referencia:

párrafos FC195 a FC201 y FC214, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplos 21 a 23, Ejemplos Ilustrativos]

- 54 Una entidad aplicará un método de forma congruente a todo el contrato al estimar el efecto de una incertidumbre sobre el importe de la contraprestación variable a la que tendrá derecho la entidad. Además, una entidad considerará toda la información (histórica, actual y pronosticada) que esté razonablemente disponible para la entidad e identificará un número razonable de importes de contraprestación posibles. La información que utiliza una entidad para estimar el importe de la contraprestación variable sería habitualmente similar a la información que la gerencia de la entidad utiliza durante el proceso de oferta y propuesta, así como al establecer precios para los bienes o servicios comprometidos. **[Referencia: párrafo FC202, Fundamentos de las Conclusiones]**

Pasivos por reembolsos

- 55 Una entidad reconocerá un pasivo por reembolsos si la entidad recibe contraprestaciones de un cliente y espera reembolsarle toda o parte de la contraprestación. Un pasivo por reembolso se mide al importe de la contraprestación recibida (o por recibir) a la cual la entidad no espera tener derecho (es decir, los importes no incluidos en el precio de la transacción). El pasivo por reembolso (y el cambio correspondiente en el precio de la transacción y, por ello, el *pasivo del contrato*) se actualizará al final de cada periodo de presentación para tener en cuenta los cambios en las circunstancias. Para contabilizar un pasivo por reembolso relacionado con una venta con derecho a devolución, una entidad aplicará las guías de los párrafos B20 a B27.

[Referencia: ejemplos 22 y 40, Ejemplos Ilustrativos]

Limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable

[Referencia:

párrafos FC214 a FC219, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 22 a 25, Ejemplos Ilustrativos]

- 56 Una entidad incluirá en el precio de la transacción todo o parte del importe de la contraprestación variable estimada de acuerdo con el párrafo 53 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 posteriormente se resuelva la incertidumbre sobre la contraprestación variable.

[Referencia:

párrafos FC203 a FC206, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplos 6, 8 y 22 a 26, Ejemplos Ilustrativos]

57 Al evaluar si es altamente probable **[Referencia: párrafos FC208 a FC211, Fundamentos de las Conclusiones]** que no ocurra una reversión significativa en el importe de los ingresos de actividades ordinarias acumulados reconocidos, una vez que se resuelva posteriormente la incertidumbre sobre la contraprestación variable, una entidad considerará la probabilidad y la magnitud de la reversión de los ingresos de actividades ordinarias. Los factores que podrían incrementar la probabilidad o la magnitud de una reversión de los ingresos de actividades ordinarias incluyen, pero no se limitan a, cualquiera de los siguientes aspectos:

- (a) El importe de la contraprestación es altamente sensible a factores que están fuera de la influencia de la entidad. Dichos factores pueden incluir la volatilidad en un mercado, el juicio o las acciones de terceros, las condiciones climatológicas y un alto riesgo de obsolescencia del bien o servicio comprometido.
- (b) La incertidumbre sobre el importe de la contraprestación no se espera que se resuelva durante un largo periodo de tiempo.
- (c) La experiencia de la entidad (u otra evidencia) con tipos similares de contratos es limitada, o esa experiencia (u otra evidencia) tiene un valor predictivo limitado.
- (d) La entidad tiene por práctica ofrecer un amplio rango de reducciones de precios o cambiar los términos y condiciones de pago de contratos similares en circunstancias parecidas.
- (e) El contrato tiene un gran número y amplio rango de importes de contraprestación posibles.

[Referencia:

párrafos FC212 y FC213, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 8 párrafos EI38 y EI40 y ejemplo 42 Contrato C, Ejemplos Ilustrativos]

58 Una entidad aplicará el párrafo B63 para contabilizar la contraprestación en forma de regalías basadas en ventas o en uso que se promete a cambio de una licencia de propiedad intelectual.

[Referencia:

párrafo FC219, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplos 4, 35, 57, 60, y 61, Ejemplos Ilustrativos]

Nueva evaluación de la contraprestación variable

59 Al final de cada periodo de presentación, una entidad actualizará el precio de la transacción estimado (incluida la actualización de su evaluación acerca de si una estimación de la contraprestación variable está restringida) para representar fielmente las circunstancias existentes al final del periodo de presentación y los cambios en las circunstancias durante dicho periodo de presentación. La entidad contabilizará los cambios en el precio de la transacción de acuerdo con los párrafos 87 a 90.

[Referencia: ejemplo 24, Ejemplos Ilustrativos]

Existencia de un componente de financiación significativo en el contrato

[Referencia: ejemplo 26 a 30, Ejemplos Ilustrativos]

- 60 Al determinar el precio de la transacción, una entidad ajustará el importe comprometido de la contraprestación para dar cuenta de los efectos del valor temporal del dinero, si el calendario de pagos acordado por las partes del contrato (explícita o implícitamente) proporciona al cliente o a la entidad un beneficio significativo de financiación de la transferencia de bienes o servicios al cliente. En esas circunstancias, el contrato contiene un componente de financiación significativo. Un componente de financiación significativo puede existir independientemente de si el compromiso de financiación se estipula de forma explícita en el contrato, o bien está implícita en las condiciones de pago acordadas por las partes del contrato.

[Referencia: párrafo FC231, Fundamentos de las Conclusiones]

[Enlace al párrafo FC238, Fundamentos de las Conclusiones sobre razones para no eximir a una entidad de contabilizar los efectos de un componente financiero significativo de los pagos anticipados]

[Enlace adicional a ejemplos 27 y 30, Ejemplos Ilustrativos sobre ejemplos en los que no existe un componente financiero significativo]

- 61 El objetivo de ajustar el importe que se ha comprometido en la contraprestación para dar cuenta de un componente de financiación significativo es que una entidad reconozca los ingresos de actividades ordinarias por un importe que refleje el precio que un cliente habría pagado por los bienes o servicios comprometidos si hubiera pagado en efectivo por dichos bienes o servicios cuando (o a medida que) se transfieren al cliente (es decir, el precio de venta en efectivo). Una entidad considerará todos los hechos y circunstancias relevantes en la evaluación de si un contrato contiene un componente de financiación y si ese componente de financiación es significativo en relación con el contrato, incluyendo los dos aspectos siguientes:

- (a) la diferencia, si la hubiera, entre el importe de la contraprestación acordada y el precio de venta en efectivo de los bienes o servicios comprometidos; y
- (b) el efecto combinado de:
 - (i) el periodo de tiempo esperado entre el momento en que la entidad transfiere los bienes o servicios comprometidos con cliente y el momento en que el cliente paga por dichos bienes o servicios; y
 - (ii) las tasas de interés dominantes en el mercado correspondiente.

[Referencia:

**párrafo FC232, Fundamentos de las Conclusiones
ejemplos 26, 29 y 63, Ejemplos Ilustrativos]**

62 A pesar de la evaluación mencionada en el párrafo 61, un contrato con un cliente no tendría un componente de financiación significativo si se diesen cualquiera de los siguientes factores:

- (a) El cliente pagó por los bienes o servicios por anticipado y el calendario de la transferencia de dichos bienes o servicios es a discreción del cliente.
- (b) Una parte sustancial de la contraprestación comprometida por el cliente es variable y el importe o calendario de esa contraprestación varía según ocurra o no un suceso futuro que no está sustancialmente dentro del control del cliente o de la entidad (por ejemplo, si la contraprestación es una regalía basada en ventas).
- (c) La diferencia entre la contraprestación acordada y el precio de venta en efectivo del bien o servicio (como se describe en el párrafo 61) surge por razones distintas a la de proporcionar financiación al cliente o a la entidad, y la diferencia entre dichos importes es proporcional al motivo de la diferencia. Por ejemplo, las condiciones de pago pueden proporcionar a la entidad o al cliente protección de que la otra parte no cumpla adecuadamente todas o una parte de sus obligaciones según el contrato. **[Referencia: ejemplos 27 y 30, Ejemplos Ilustrativos]**

[Referencia: párrafo FC233, Fundamentos de las Conclusiones]

63 Como solución práctica, una entidad no necesita ajustar el importe que se ha comprometido como contraprestación para dar cuenta de los efectos de un componente de financiación significativo si la entidad espera, al comienzo del contrato, que el periodo entre el momento en que la entidad transfiere un bien o servicio comprometido con el cliente y el momento en que el cliente paga por ese bien o servicio sea de un año o menos. **[Referencia: párrafos FC235 a FC236, Fundamentos de las Conclusiones]**

64 Para cumplir el objetivo del párrafo 61 al ajustar el importe comprometido de la contraprestación para dar cuenta de un componente de financiación significativo, una entidad utilizará la tasa de descuento que se reflejaría en una transacción de financiación separada entre la entidad y su cliente al comienzo del contrato. Esa tasa reflejaría las características del crédito de la parte que recibe financiación en el contrato, así como cualquier garantía o garantía colateral proporcionada por el cliente o la entidad, incluidos los activos transferidos en el contrato. Una entidad podría determinar esa tasa identificándola con la tasa que descuenta el importe nominal de la contraprestación acordada y lo iguala al precio que el cliente pagaría en efectivo por los bienes o servicios cuando (o a medida que) se transfieren al cliente. **[Referencia: párrafos FC239 a FC241, Fundamentos de las Conclusiones]** Después del comienzo del contrato, una entidad no actualizará la tasa de descuento por cambios en las tasas de interés u otras circunstancias (tales como un cambio en la evaluación del riesgo de crédito del cliente). **[Referencia: párrafos FC242 a FC243, Fundamentos de las Conclusiones]** **[Referencia: ejemplo 28, Ejemplos Ilustrativos]**

- 65 Una entidad presentará los efectos de la financiación por separado (ingresos por intereses o gastos por intereses) de los ingresos de actividades ordinarias de contratos con clientes en el estado del resultado integral. Los ingresos por intereses o gastos por intereses se reconocen solo en la medida en que se reconozca un *activo del contrato* (o cuenta por cobrar) o un pasivo del contrato en la contabilización de un contrato con un cliente. [Referencia: párrafos FC244 a FC247, Fundamentos de las Conclusiones]

Contraprestación distinta al efectivo

[Referencia: párrafos FC248 a FC254H, Fundamentos de las Conclusiones]

- 66 Para determinar el precio de la transacción para contratos en los que un cliente compromete una contraprestación en una forma distinta al efectivo, una entidad medirá la contraprestación distinta al efectivo (o compromiso de contraprestación distinta al efectivo) al valor razonable.

[Referencia:

párrafos FC254B a FC254E, Fundamentos de las Conclusiones
ejemplo 31, Ejemplos Ilustrativos]

- 67 Si una entidad no puede estimar de forma razonable el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo, la entidad medirá dicha contraprestación de forma indirecta por referencia al precio de venta independiente de los bienes o servicios comprometidos con el cliente (o clase de cliente) a cambio de la contraprestación. [Referencia: párrafo FC249, Fundamentos de las Conclusiones]

- 68 El valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo puede variar debido a la forma de la contraprestación (por ejemplo, un cambio en el precio de una acción a la que una entidad tiene derecho a recibir de un cliente). Si el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo comprometida por un cliente varía por razones distintas a la forma de la contraprestación (por ejemplo, el valor razonable podría variar debido al desempeño de la entidad), una entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 56 a 58. [Referencia: párrafos FC250 a FC252 y FC254F a FC254H, Fundamentos de las Conclusiones]

- 69 Si el cliente aporta bienes o servicios (por ejemplo, materiales, equipo o empleados) para facilitar a una entidad el cumplimiento del contrato, ésta evaluará si obtiene el control de dichos bienes o servicios aportados. Si es así, la entidad contabilizará los bienes o servicios aportados como una contraprestación distinta al efectivo recibida del cliente.

Contraprestación pagadera a un cliente

[Referencia: párrafos FC255 a FC258, Fundamentos de las Conclusiones]

- 70 La contraprestación pagadera al cliente incluye importes de efectivo que una entidad paga, o espera pagar, al cliente (u otras partes que compren los bienes o servicios de la entidad procedentes del cliente). La contraprestación pagadera al cliente también incluye el crédito u otros elementos (por ejemplo, un cupón o vale) que puede aplicarse contra los importes adeudados a la entidad (o a terceros que compren los bienes o servicios de la entidad procedentes del cliente). Una entidad contabilizará la contraprestación pagadera al cliente como una reducción del precio de la transacción y, por ello, de los ingresos de

actividades ordinarias, a menos que el pago al cliente sea a cambio de un bien o servicio distinto (como se describe en los párrafos 26 a 30) que el cliente transfiere a la entidad. Si la contraprestación pagadera al cliente incluye un importe variable, una entidad estimará el precio de la transacción (incluida la evaluación de si la estimación de la contraprestación variable está restringida) de acuerdo con los párrafos 50 a 58.

[Referencia: ejemplo 32, Ejemplos Ilustrativos]

- 71 Si la contraprestación pagadera al cliente es un pago por un bien o servicio distinto procedente del cliente, entonces una entidad contabilizará la compra del bien o servicio de la misma forma que contabiliza otras compras procedentes de proveedores. **[Referencia: párrafo FC256, Fundamentos de las Conclusiones]** Si el importe de la contraprestación pagadera al cliente supera el valor razonable del bien o servicio distinto vaque la entidad recibe del cliente, entonces la entidad contabilizará el exceso como una reducción del precio de la transacción. **[Referencia: párrafo FC257, Fundamentos de las Conclusiones]** Si la entidad no puede estimar de forma razonable el valor razonable del bien o servicio recibido del cliente, contabilizará toda la contraprestación pagadera al cliente como una reducción del precio de la transacción.
- 72 Por consiguiente, si la contraprestación pagadera al cliente se contabiliza como una reducción del precio de la transacción, una entidad reconocerá la reducción de los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) ocurra el último de los siguientes sucesos:
- (a) la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por la transferencia al cliente de los bienes o servicios relacionados; y
 - (b) la entidad paga o se compromete a pagar la contraprestación (incluso si el pago se condiciona a un suceso futuro). Ese compromiso puede estar implícito en las prácticas comerciales tradicionales de la entidad.

[Referencia: párrafo FC258, Fundamentos de las Conclusiones]

Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño

- 73 El objetivo cuando se asigna el precio de la transacción es que una entidad distribuya el precio de la transacción a cada obligación de desempeño (a cada bien o servicio que sean distintos) por un importe que represente la parte de la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente.
- 74 Para cumplir el objetivo de la asignación, una entidad distribuirá el precio de la transacción a cada obligación de desempeño identificada en el contrato basándose en el precio relativo de venta independiente **[Referencia: párrafo FC266, Fundamentos de las Conclusiones]** de acuerdo con los párrafos 76 a 80, excepto por lo especificado en los párrafos 81 a 83 (para distribuir descuentos) y párrafos 84 a 86 (para asignar la contraprestación que incluye importes variables).

[Referencia: párrafos B42 y B43 ejemplo 51, Ejemplos Ilustrativos]

- 75 Los párrafos 76 a 86 no se aplican si un contrato tiene solo una obligación de desempeño. Sin embargo, los párrafos 84 a 86 pueden aplicarse si una entidad se compromete a transferir una serie de bienes o servicios distintos identificados como una obligación de desempeño única de acuerdo con el párrafo 22(b) y la contraprestación acordada incluye importes variables.

Asignación basada en precios de venta independientes

[Referencia:

párrafos FC268 a FC276, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplos 33 y 49, Ejemplos Ilustrativos]

[Referencia: párrafos FC287 a FC293, Fundamentos de las Conclusiones sobre las razones para no trasladar los requerimientos del límite máximo de ingresos de actividades ordinarias contingentes]

- 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 **[Referencia: ejemplo 52, Ejemplos Ilustrativos]** 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.
- 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.
- 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.
[Referencia: párrafos FC268 y FC269, Fundamentos de las Conclusiones]
[Enlace a párrafos FC274 a FC276, Fundamentos de las Conclusiones sobre las razones para no especificar una jerarquía de evidencia para determinar el precio de venta independiente]
- 79 Los métodos adecuados para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio incluyen, aunque no se limitan a los siguientes:

- (a) Enfoque de evaluación del mercado ajustado—una entidad podría evaluar el mercado en el que vende los bienes y servicios y estimar el precio que un cliente en dicho mercado estaría dispuesto a pagar por ellos. Ese enfoque puede también incluir la referencia a los precios que los competidores de la entidad han asignado a bienes o servicios similares y el ajuste de esos precios, según sea necesario, para reflejar los costos y márgenes de la entidad.
- (b) Enfoque del costo esperado más un margen—una entidad podría proyectar sus costos esperados de satisfacer una obligación de desempeño y luego añadir un margen apropiado para ese bien o servicio.
- (c) Enfoque residual—una entidad puede estimar el precio de venta independiente por referencia al precio de la transacción total menos la suma de los precios de venta independientes observables de los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato. No obstante, una entidad puede utilizar un enfoque residual para estimar, de acuerdo con el párrafo 78, el precio de venta independiente de un bien o servicio si se cumple uno de los criterios siguientes: **[Referencia: párrafos FC270 a FC273, Fundamentos de las Conclusiones]**
 - (i) la entidad vende el mismo bien o servicio a clientes diferentes (aproximadamente al mismo tiempo) dentro de un rango amplio de importes (es decir, que el precio de venta es altamente variable, porque no puede identificarse un precio de venta independiente representativo que proceda de transacciones pasadas u otra evidencia observable); o
 - (ii) la entidad no ha establecido todavía un precio para ese bien o servicio y éste no ha sido previamente vendido de forma independiente (es decir, el precio de venta es incierto).

[Referencia: ejemplo 34 Casos B y C, Ejemplos Ilustrativos]

80 Puede ser necesario utilizar una combinación de métodos para estimar los precios de venta independientes de los bienes o servicios comprometidos en el contrato si dos o más de dichos bienes o servicios tienen precios de venta independientes inciertos o altamente variables. Por ejemplo, una entidad puede utilizar un enfoque residual para estimar el precio de venta independiente agregado para aquellos bienes o servicios comprometidos cuyos precios de venta independientes son inciertos o altamente variables y, a continuación, utilizar otro método para estimar los precios de venta independientes de los bienes o servicios individuales en comparación con dicho precio de venta independiente agregado estimado, que se ha determinado mediante el enfoque residual. Cuando una entidad utiliza una combinación de métodos para estimar el precio de venta independiente de cada bien o servicio comprometido en el contrato, evaluará si la asignación del precio de la transacción a esos precios de venta independientes sería congruente con el objetivo de asignación del párrafo 73 y los requerimientos para estimar los precios de venta independientes del párrafo 78.

Asignación de un descuento**[Referencia: párrafos FC277 a FC283, Fundamentos de las Conclusiones]**

- 81 Un cliente recibe un descuento por comprar un grupo de bienes o servicios si la suma de los precios de venta independientes de dichos bienes o servicios comprometidos en el contrato supera la contraprestación acordada. Excepto cuando una entidad tenga evidencia observable, de acuerdo con el párrafo 82, de que el descuento en su totalidad está relacionado solo con una o más, pero no con todas, las obligaciones de desempeño de un contrato, la entidad asignará el descuento proporcionalmente a todas las obligaciones de desempeño del contrato. **[Referencia: párrafo FC280, Fundamentos de las Conclusiones]** La asignación proporcional del descuento en esas circunstancias es consecuencia de que la entidad distribuye el precio de la transacción a cada obligación de desempeño sobre la base de los precios de venta independientes relativos de los distintos bienes o servicios subyacentes.

[Referencia: ejemplo 33, Ejemplos Ilustrativos]

- 82 Una entidad asignará un descuento en su totalidad a una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño del contrato si se cumplen todos los criterios siguientes:

- (a) la entidad vende regularmente cada bien o servicio distinto (o cada grupo de bienes o servicios distintos) del contrato de forma independiente;
- (b) la entidad también vende regularmente de forma independiente un grupo (o grupos) de algunos de esos bienes o servicios con un descuento sobre los precios de venta independientes de los bienes o servicios en cada grupo; y
- (c) el descuento atribuible a cada grupo de bienes o servicios descrito en el párrafo 82(b) es sustancialmente el mismo que el descuento del contrato y un desglose de los bienes o servicios de cada grupo proporciona evidencia observable de la obligación de desempeño (u obligaciones de desempeño) a la cual pertenece el descuento total del contrato.

[Referencia: ejemplo 34 Caso A, Ejemplos Ilustrativos]

- 83 Si un descuento se asigna en su totalidad a una o más obligaciones de desempeño del contrato, de acuerdo con el párrafo 82, una entidad distribuirá el descuento antes de utilizar el enfoque residual para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio, de acuerdo con el párrafo 79(c).

[Referencia: ejemplo 34 Caso B, Ejemplos Ilustrativos]**Asignación de la contraprestación variable****[Referencia:****párrafos FC278, FC284 y FC285, Fundamentos de las Conclusiones****ejemplos 25 y 35, Ejemplos Ilustrativos]**

- 84 La contraprestación variable que se compromete en un contrato puede atribuirse al contrato en su totalidad o a una parte específica del mismo, de cualquiera de las formas siguientes:

- (a) a una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño del contrato (por ejemplo, una prima puede estar supeditada a que una entidad que transfiera un bien o servicio dentro de un periodo de tiempo especificado); o
 - (b) a uno o más, pero no a todos, los bienes o servicios distintos comprometidos en una serie de bienes o servicios distintos que forman parte de una obligación de desempeño única, de acuerdo con el párrafo 22(b) (por ejemplo, la contraprestación que se ha comprometido para el segundo año de un contrato de servicio de limpieza de dos años se incrementará sobre la base de los movimientos de un índice de inflación especificado).
- 85 Una entidad asignará, de acuerdo con el párrafo 22(b), un importe variable (y los cambios posteriores en ese importe) en su totalidad a una obligación de desempeño o a un bien o servicio distinto al que forma parte de una obligación de desempeño única si cumple los dos criterios siguientes:
- (a) los términos de un pago variable se relacionan de forma específica con los esfuerzos de la entidad por satisfacer la obligación de desempeño o transferir el bien o servicio distinto (o bien con un desenlace específico procedente de satisfacer la obligación de desempeño o de la transferencia del bien o servicio distinto); y
 - (b) la distribución del importe variable de la contraprestación en su totalidad a la obligación de desempeño o al bien o servicio distinto es congruente con el objetivo de asignación del párrafo 73, al considerar todas las obligaciones de desempeño y términos relativos al pago del contrato.

[Referencia:

ejemplo 6, Ejemplos Ilustrativos

ejemplo 57, Ejemplos Ilustrativos]

- 86 Los requerimientos de asignación de los párrafos 73 a 83 se aplicarán para distribuir el importe pendiente del precio de la transacción que no cumpla los criterios del párrafo 85.

Cambios en el precio de la transacción

[Referencia: párrafos FC224 a FC228, Fundamentos de las Conclusiones]

- 87 Después del comienzo del contrato, el precio de la transacción puede cambiar por varias razones, incluidas la resolución de sucesos inciertos u otros cambios en circunstancias que modifican el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios comprometidos.
- 88 Una entidad asignará a las obligaciones de desempeño del contrato los cambios posteriores en el precio de la transacción sobre la misma base que al comienzo del contrato. **[Referencia: párrafo FC286, Fundamentos de las Conclusiones]** Por consiguiente, una entidad no reasignará el precio de la transacción para reflejar los cambios en los precios de venta independientes

después del inicio del contrato. Los importes asignados a una obligación de desempeño satisfecha se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias, o como una reducción en los ingresos de actividades ordinarias, en el periodo en que el precio de la transacción cambie.

[Referencia: ejemplo 24, Ejemplos Ilustrativos]

- 89 Una entidad asignará un cambio en el precio de la transacción en su totalidad a una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño o a bienes o servicios distintos prometidos en una serie que forma parte de una obligación de desempeño única, de acuerdo con el párrafo 22(b) solo si se cumplen los criterios del párrafo 85 al distribuir la contraprestación variable.
- 90 Una entidad contabilizará un cambio en el precio de la transacción que surge como resultado de una modificación de un contrato, de acuerdo con los párrafos 18 a 21. **[Referencia: párrafo FC82, Fundamentos de las Conclusiones]** Sin embargo, para un cambio en el precio de la transacción que ocurra después de una modificación del contrato, una entidad aplicará los párrafos 87 a 89 para asignar el cambio en el precio de la transacción en cualquiera de las siguientes formas que sea procedente:
- (a) Una entidad asignará el cambio en el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño identificadas en el contrato antes de la modificación si, y en la medida en que, el cambio en el precio de la transacción sea atribuible a una parte de una contraprestación variable prometida antes de la modificación y ésta se contabilice de acuerdo con el párrafo 21(a). **[Referencia: párrafos FC83, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplo 6 párrafo EI30, Ejemplos Ilustrativos]**
 - (b) En todos los demás casos en los que la modificación no se contabilizó como un contrato separado de acuerdo con el párrafo 20, una entidad asignará el cambio en el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño del contrato modificado (es decir, las obligaciones de desempeño que no fueron total o parcialmente satisfechas de forma inmediata después de la modificación).

Costos del contrato

Incrementos de costos por la obtención de un contrato

[Referencia:

párrafos FC297 a FC303, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplos 36 y 37, Ejemplos Ilustrativos]

- 91 Una entidad reconocerá como un activo los costos incrementales de obtener un contrato con un cliente si la entidad espera recuperar dichos costos.
- 92 Los costos incrementales de obtener un contrato son los costos en que incurre una entidad para obtener un contrato con un cliente en los que no habría incurrido si el contrato no se hubiera obtenido (por ejemplo, una comisión de venta).

- 93 Los costos 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, a menos que sean explícitamente imputables al cliente, con independencia de si se ha obtenido o no dicho contrato.
- 94 Como solución práctica, una entidad puede reconocer los costos incrementales de obtener un contrato como un gasto cuando tengan lugar si el periodo de amortización del activo que la entidad hubiera reconocido en cualquier caso es de un año o menos.

Costos de cumplir un contrato

[Referencia:

párrafos FC304 a FC308, Fundamentos de las Conclusiones
ejemplo 37, Ejemplos Ilustrativos]

- 95 Si los costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente no están dentro del alcance de otra Norma (por ejemplo, NIC 2 *Inventarios*, NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* o NIC 38 *Activos Intangibles*), una entidad reconocerá un activo por los costos incurridos para cumplir un contrato solo siempre que dichos costos cumplan todos los criterios siguientes:^{E7}
- (a) los costos se relacionan directamente con un contrato o con un contrato esperado que la entidad puede identificar de forma específica (por ejemplo, los costos relacionados con servicios por prestar bajo una renovación de un contrato existente o los costos de diseño de un activo a ser transferido bajo un contrato específico que aún no ha sido aprobado);
 - (b) los costos generan o mejoran recursos de la entidad que se utilizarán para satisfacer (o para continuar satisfaciendo) obligaciones de desempeño en el futuro;^{E8} y
 - (c) se espera recuperar los costos.

E7 [IFRIC® *Update*, marzo de 2020, Decisión de Agenda, «NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*—Costos de Formación para Cumplir un Contrato»

El Comité recibió una solicitud sobre los costos de formación incurridos para cumplir un contrato con un cliente. En la estructura de hechos descrita en la solicitud:

- a. Una entidad suscribe un contrato con un cliente que está dentro del alcance de la NIIF 15. El contrato es para el suministro de servicios externalizados.
- b. Para poder proporcionar los servicios al cliente, la entidad incurre en costos de formación de sus empleados para que conozcan el equipo y los procesos del cliente. Los costos de formación son como los que describe el párrafo 15 de la NIC 38 *Activos Intangibles*—la entidad tiene control insuficiente sobre los beneficios económicos futuros esperados que surgen de la formación para cumplir la definición de un activo intangible porque los empleados pueden abandonar el empleo en la entidad. Al aplicar la NIIF 15, la entidad no identifica las actividades de formación como una obligación de desempeño.

continúa...

...continuación

- c. El contrato permite a la entidad cargar al cliente los costos de formación i) de los empleados de la entidad al comienzo del contrato, y ii) de los nuevos empleados que la entidad contrate como resultado de cualquier ampliación de las operaciones del cliente.

La solicitud preguntaba si la entidad reconoce los costos de formación como un activo o un gasto cuando se incurra en ellos.

¿Qué Norma NIIF se aplica a los costos de formación?

El párrafo 95 de la NIIF 15 requiere que una entidad reconozca un activo por los costos en que se incurra para cumplir un contrato con un cliente si los costos no están dentro del alcance de otra Norma de la NIIF, y sólo si esos costos cumplen los tres criterios especificados en el párrafo 95. Por consiguiente, antes de evaluar los criterios del párrafo 95, la entidad considerará en primer lugar si los costos de formación incurridos para cumplir el contrato están dentro del alcance de otra Norma NIIF.

Los párrafos 2 a 7 de la NIC 38 describen el alcance de esa norma—el párrafo 5 incluye explícitamente los desembolsos por formación dentro del alcance de la NIC 38, estableciendo que la NIC 38 "se aplica, entre otras cosas, a los desembolsos de publicidad, formación, puesta en marcha y actividades de investigación y desarrollo". Por consiguiente, el Comité concluyó que, en los hechos descritos en la solicitud, la entidad aplicará la NIC 38 para la contabilización de los costos de formación en que se incurre para cumplir el contrato con el cliente.

Aplicación de la NIC 38

El párrafo 69(b) de la NIC 38 incluye desembolsos por actividades de formación como un ejemplo de desembolsos en los que se incurre "para proporcionar beneficios económicos futuros a una entidad, pero no se adquiere o crea un activo intangible u otro activo que pueda reconocerse". Por consiguiente, el párrafo 69 señala que este desembolso por actividades de formación se reconoce como gasto cuando se incurre en él. El párrafo 15 de la NIC 38 explica que "una entidad tendrá un control insuficiente sobre los beneficios futuros esperados que pueda producir un equipo de empleados con mayor especialización y formación como para poder considerar que los importes dedicados a la formación cumplen la definición de activo intangible".

Además al explicar los requerimientos de la NIIF 15 con respecto a los costos para cumplir un contrato, el párrafo FC307 de la NIIF 15 señala que "si las otras Normas prohíben el reconocimiento de un activo que surja de un costo concreto, entonces, un activo no puede reconocerse según la NIIF 15".

Por consiguiente, el Comité concluyó que, en los hechos descritos en la solicitud, la entidad reconoce los costos de formación para cumplir el contrato con el cliente como un gasto cuando se incurra en ellos. El Comité destacó que la capacidad de la entidad de cargar al cliente los costos de formación no afectan esa conclusión.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la NIIF 15 y la NIC 38 proporcionan una base adecuada para que una entidad determine su contabilización de los costos de formación incurridos para cumplir un contrato con un cliente. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir el tema a su agenda de emisión de normas.]

E8 [IFRIC® Update, junio de 2019, Decisión de Agenda, «NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes—Costos de cumplir un contrato»

El Comité recibió una solicitud sobre el reconocimiento de los costos incurridos para cumplir un contrato a medida que una entidad satisface una obligación de desempeño incluida en el contrato a lo largo del tiempo. En la estructura de hechos descrita en la solicitud, la entidad (a) transfiere el control de un bien a lo largo del tiempo [es decir, se cumple uno (o más) de los criterios del párrafo 35 de la NIIF 15] y, por ello, satisface una obligación de desempeño y reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del

continúa...

...continuación

tiempo; y (b) mide el progreso hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño usando un método del producto aplicando los párrafos 39 a 43 de la NIIF 15. La entidad incurre en costos al construir el bien. En la fecha de presentación, los costos incurridos relacionados con el trabajo de construcción realizado sobre el bien que se está transfiriendo al cliente a medida que se construye el bien.

El Comité destacó en primer lugar los principios y requerimientos de la NIIF 15 en relación con la medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño culminada a lo largo del tiempo. El párrafo 39 señala que «el objetivo al medir el progreso es representar el desempeño de una entidad al transferir el control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente». El Comité también observó que al evaluar si aplicar un método de producto para medir el progreso, el párrafo B15 requiere que una entidad «considere si el producto seleccionado representaría razonablemente el desempeño de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño».

Al considerar el reconocimiento de los costos, el Comité destacó que el párrafo 98(c) de la NIIF 15 requiere que una entidad reconozca como gastos cuando se incurre en ellos los «costos que se relacionan con las obligaciones de desempeño que se satisfacen (u obligaciones de desempeño que se satisfacen parcialmente) del contrato (es decir, costos que se relacionan con desempeños pasados)».

El Comité observó que los costos de construcción descritos en la solicitud son costos que se relacionan con la obligación de desempeño parcialmente satisfecha en el contrato—es decir, son costos que se relacionan con el desempeño pasado de la entidad. Por ello, dichos costos, no generan o mejoran los recursos de la entidad que se utilizarán al continuar con la satisfacción de la obligación de desempeño en el futuro [párrafo 95(b)]. Por consiguiente, dichos costos no cumplen los criterios del párrafo 95 de la NIIF 15 para reconocerse como un activo.

El Comité concluyó que, en la estructura de hechos descritos en la solicitud, los principios y requerimientos de la Normas NIIF proporcionan una base adecuada para que una entidad determine la forma de reconocer los costos incurridos para cumplir un contrato. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir el tema a su agenda de emisión de normas.]

- 96 En el caso de costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente que están dentro del alcance de otra Norma, una entidad los contabilizará de acuerdo con esas otras Normas.
- 97 Los costos están directamente relacionados con un contrato (o un contrato anticipado específico) incluyen cualquiera de los siguientes conceptos:
- (a) mano de obra directa (por ejemplo, salarios y sueldos de los empleados que proporcionan los servicios comprometidos directamente con el cliente);
 - (b) materiales directos (por ejemplo, suministros utilizados para prestar los servicios comprometidos con el cliente);
 - (c) distribuciones de costos que se relacionan directamente con el contrato o con actividades del contrato (por ejemplo, costos de gestión y supervisión del contrato, seguros y depreciación de herramientas, equipo y activos por derecho de uso utilizados en el cumplimiento del contrato);
 - (d) costos que son imputables de forma explícita al cliente según el contrato; y
 - (e) otros costos en los que se incurre solo porque una entidad ha realizado el contrato (por ejemplo, pagos a subcontratistas).

- 98 Una entidad reconocerá los siguientes costos como gastos cuando tengan lugar:
- (a) costos generales y administrativos (a menos que dichos costos sean imputables de forma explícita al cliente según el contrato, en cuyo caso una entidad evaluará dichos costos de acuerdo con el párrafo 97);
 - (b) costos de materiales desperdiciados, mano de obra u otros recursos para cumplir el contrato que no se reflejaban en el precio del contrato;
 - (c) costos que se relacionan con las obligaciones de desempeño que se satisfacen (u obligaciones de desempeño que se satisfacen parcialmente) del contrato (es decir, costos que se relacionan con desempeños pasados); y
 - (d) costos para los que una entidad no puede distinguir si los costos se relacionan con obligaciones de desempeño no satisfechas o con obligaciones de desempeño que ya están satisfechas (u obligaciones de desempeño parcialmente satisfechas).

Amortización y deterioro de valor

[Referencia: párrafos FC309 a FC311, Fundamentos de las Conclusiones]

- 99 Un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 91 o 95 se amortizará de una forma sistemática que sea congruente con la transferencia al cliente de los bienes o servicios con los que se relaciona dicho activo. El activo puede relacionarse con bienes o servicios a transferir según un contrato esperado específico [como se describe en el párrafo 95(a)].

[Referencia: ejemplo 37 párrafo EI193, Ejemplos Ilustrativos]

- 100 Una entidad actualizará la amortización para reflejar un cambio significativo en el calendario esperado de transferencia de la entidad al cliente de los bienes o servicios con los que se relaciona el activo. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.
- 101 Una entidad reconocerá un deterioro de valor en el resultado del periodo en la medida en que el importe en libros de un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 91 o 95 supere:
- (a) el importe pendiente de la contraprestación que la entidad espera recibir a cambio de los bienes o servicios con los que se relaciona el activo; menos
 - (b) los costos relacionados directamente con la provisión de esos bienes o servicios y que no se han reconocido como gastos (véase el párrafo 97).
- 102 A efectos de la aplicación del párrafo 101, para determinar el importe de la contraprestación que una entidad espera recibir, una entidad utilizará los principios para la determinación del precio de la transacción (excepto por los requerimientos de los párrafos 56 a 58 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable) y ajustará ese importe para reflejar los efectos del riesgo de crédito del cliente.

- 103 Antes de que una entidad reconozca una pérdida por deterioro de valor de un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 91 o 95, la entidad reconocerá cualquier pérdida por deterioro de valor de los activos relacionados con el contrato que sean reconocidos de acuerdo con otra Norma (por ejemplo, NIC 2, NIC 16 y NIC 38). Después de aplicar la prueba de deterioro de valor del párrafo 101, una entidad incluirá el importe en libros resultante del activo reconocido de acuerdo con el párrafo 91 o 95 en el importe en libros de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece con el fin de aplicar la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* a dicha unidad generadora de efectivo.
- 104 Una entidad reconocerá en el resultado del periodo una reversión de parte o todo el deterioro de valor anteriormente reconocido de acuerdo con el párrafo 101 cuando las condiciones del deterioro dejen de existir o hayan mejorado. El incremento del importe en libros del activo no superará el importe que se habría determinado (neto de amortizaciones) si no se hubiera reconocido previamente el deterioro de valor.

Presentación

[Referencia: párrafos FC317 a FC326, Fundamentos de las Conclusiones]

- 105 Cuando una de las partes de un contrato haya cumplido, una entidad presentará el contrato en el estado de situación financiera como un activo del contrato o un pasivo del contrato, dependiendo de la relación entre el desempeño de la entidad y el pago del cliente. Una entidad presentará los derechos incondicionales a recibir la contraprestación como una cuenta por cobrar separada.
- 106 Si un cliente paga una contraprestación, o una entidad tiene un derecho incondicional a recibir un importe como contraprestación (es decir, una cuenta por cobrar) antes de que la entidad transfiera un bien o servicio al cliente, la entidad presentará el contrato como un pasivo del contrato cuando el pago se realice o sea exigible (lo que ocurra primero). Un pasivo del contrato es la obligación que tiene una entidad de transferir bienes o servicios a un cliente del que la entidad ha recibido ya una contraprestación (o bien esa contraprestación es ya exigible del cliente).
- [Referencia: ejemplos 38, 51 y 52, Ejemplos Ilustrativos]**
- 107 Si una entidad realiza el desempeño mediante la transferencia de bienes o servicios al cliente antes de que el cliente pague la contraprestación o antes de que sea exigible el pago, la entidad presentará el contrato como un activo del contrato, excluyendo de esta partida los importes presentados como cuentas por cobrar. Un activo del contrato es el derecho de una entidad a la contraprestación a cambio de los bienes o servicios que la entidad ha transferido al cliente. Una entidad evaluará un activo del contrato por deterioro de valor de acuerdo con la NIIF 9. Un deterioro de valor de un activo del contrato se medirá, presentará y revelará de la misma forma que un activo financiero que está dentro del alcance de la NIIF 9 [véase también el párrafo 113(b)].

**[Referencia:
párrafo FC322, Fundamentos de las Conclusiones
ejemplo 39, Ejemplos Ilustrativos]**

- 108 Una cuenta por cobrar es el derecho incondicional de una entidad a recibir una contraprestación. Un derecho a contraprestación no está condicionado si solo se requiere el paso del tiempo para que sea exigible el pago de esa contraprestación. **[Referencia: párrafos FC323 a FC326, Fundamentos de las Conclusiones]** Por ejemplo, una entidad reconocería una cuenta por cobrar si tiene un derecho presente al pago, aun cuando ese importe pueda estar sujeto a reembolso en el futuro. Una entidad contabilizará una cuenta por cobrar de acuerdo con la NIIF 9. En el reconocimiento inicial de una cuenta por cobrar procedente de un contrato con un cliente, cualquier diferencia entre la medición de la cuenta por cobrar de acuerdo con la NIIF 9 y el importe correspondiente del ingreso de actividades ordinarias reconocido se presentará como un gasto (por ejemplo, como una pérdida por deterioro de valor).

[Referencia: ejemplos 39 y 40, Ejemplos Ilustrativos]

- 109 Esta Norma utiliza los términos “activos del contrato” y “pasivos del contrato” pero no prohíbe que una entidad utilice descripciones alternativas en el estado de situación financiera para dichas partidas. Si una entidad utiliza una descripción alternativa para un activo del contrato, la entidad proporcionará información suficiente para que un usuario de los estados financieros distinga entre cuentas por cobrar y activos del contrato. **[Referencia: párrafo FC320, Fundamentos de las Conclusiones]**

Información a revelar

[Referencia: párrafos FC327 a FC361, Fundamentos de las Conclusiones]

- 110 El objetivo de los requerimientos de información a revelar es que una entidad revele información suficiente que permita a los usuarios de los estados financieros comprender la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de contratos con clientes. Para lograr ese objetivo, una entidad revelará información cualitativa y cuantitativa sobre los siguientes aspectos:
- (a) sus contratos con clientes (véanse los párrafos 113 a 122);
 - (b) los juicios significativos, y cambios en dichos juicios, realizados en aplicación de esta Norma a dichos contratos (véanse los párrafos 123 a 126); y
 - (c) los activos reconocidos por los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente de acuerdo con el párrafo 91 o 95 (véanse los párrafos 127 y 128).
- 111 Una entidad considerará el nivel de detalle necesario para satisfacer el objetivo de información a revelar y cuánto énfasis poner en cada uno de los diversos requerimientos. Una entidad agregará o desagregará la información a revelar de forma que la información útil no se enmascare por la inclusión de un gran

volumen de detalles insignificantes o por la agregación de partidas que tengan sustancialmente diferentes características. **[Referencia: párrafo FC331, Fundamentos de las Conclusiones]**

- 112 Una entidad no necesita revelar información de acuerdo con esta Norma si ha proporcionado información de acuerdo con otra Norma.

Contratos con clientes

[Referencia: párrafos FC332 a FC334, Fundamentos de las Conclusiones]

- 113 Una entidad revelará todos los importes siguientes para el periodo de presentación, a menos que dichos importes se presenten por separado en el estado del resultado integral de acuerdo con otras Normas:

- (a) ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, que la entidad revelará por separado de sus otras fuentes de ingresos de actividades ordinarias;
 - (b) cualquier pérdida por deterioro de valor reconocida (de acuerdo con la NIIF 9) sobre cualquier cuenta por cobrar o activos del contrato que surgen de los contratos de una entidad con clientes, que revelará por separado de las pérdidas por deterioro de valor de otros contratos.
- [Referencia: párrafo FC264, Fundamentos de las Conclusiones]**

Desagregación de los ingresos de actividades ordinarias

[Referencia:

párrafos FC335 a FC340, Fundamentos de las Conclusiones
ejemplo 41, Ejemplos Ilustrativos]

- 114 Una entidad desagregará los ingresos de actividades ordinarias reconocidos procedentes de contratos con clientes en categorías que representen la forma en que la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos. Una entidad aplicará las guías de los párrafos B87 a B89 al seleccionar las categorías a utilizar para desagregar los ingresos de actividades ordinarias.
- 115 Además, una entidad revelará información suficiente para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender la relación entre la información a revelar sobre los ingresos de actividades ordinarias desagregados (de acuerdo con el párrafo 114) y la información de ingresos de actividades ordinarias que se revela para cada segmento sobre el que se tiene obligación de informar, si la entidad aplica la NIIF 8 *Segmentos de Operación*.

Saldos del contrato

[Referencia: párrafos FC346 y FC347, Fundamentos de las Conclusiones]

- 116 Una entidad revelará la siguiente información:
- (a) los saldos de apertura y cierre de las cuentas por cobrar, activos del contrato y pasivos del contrato procedentes de contratos con clientes, si no se presentan o revelan por separado;

- (b) ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el periodo de presentación que se incluyeron en el saldo del pasivo del contrato al comienzo del periodo; y
 - (c) ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el periodo de presentación procedentes de obligaciones de desempeño que se satisfacen (o parcialmente satisfechas) en periodos anteriores (por ejemplo, cambios en el precio de la transacción).
- 117 Una entidad explicará la forma en que se relaciona el calendario de satisfacción de sus obligaciones de desempeño (véase el párrafo 119(a)) con el calendario habitual de pagos (véase el párrafo 119(b)) y el efecto que esos factores tienen sobre los saldos del activo del contrato y del pasivo del contrato. La explicación proporcionada puede hacerse utilizando información cualitativa.
- 118 Una entidad proporcionará una explicación de los cambios significativos en los saldos del activo del contrato y del pasivo del contrato durante el periodo de presentación. La explicación incluirá información cuantitativa y cualitativa. Ejemplos de cambios en los saldos de los activos del contrato y pasivos del contrato de la entidad son los siguientes:
- (a) cambios debidos a combinaciones de negocios;
 - (b) ajustes de recuperación acumulados en ingresos de actividades ordinarias que afectan al correspondiente activo del contrato o pasivo del contrato, incluidos los ajustes que surgen de un cambio en la medición del avance, un cambio en una estimación del precio de la transacción (incluidos los cambios en la evaluación de si una estimación de una contraprestación variable está restringida) o una modificación del contrato;
 - (c) deterioro de un activo del contrato;
 - (d) un cambio en el marco temporal de un derecho a contraprestación que pasa a ser incondicional (es decir, por un activo del contrato que se reclasifica a una cuenta por cobrar); y
 - (e) un cambio en el marco temporal de una obligación de desempeño a satisfacer (es decir, para el reconocimiento de un ingreso de actividades ordinarias que surge de un pasivo del contrato).

Obligaciones de desempeño

- 119 Una entidad revelará información sobre sus obligaciones de desempeño en contratos con clientes, incluyendo una descripción de todos los aspectos siguientes:
- (a) cuándo la entidad satisface habitualmente sus obligaciones de desempeño (por ejemplo, en el momento del envío, en el momento de la entrega, a medida que se presta o en el momento en que se completa el servicio), incluyendo cuándo se satisfacen las obligaciones de desempeño en un acuerdo de entrega posterior a la facturación;

- (b) los términos de pago significativos (por ejemplo, cuándo se exige habitualmente el pago, si el contrato tiene un componente de financiación significativo, si el importe de la contraprestación es variable y si la estimación de la contraprestación variable está habitualmente restringida de acuerdo con los párrafos 56 a 58);
- (c) la naturaleza de los bienes o servicios que la entidad se ha comprometido a transferir, destacando cualquier obligación de desempeño de organizar para un tercero la transferencia de bienes o servicios (es decir, si la entidad está actuando como un agente);
- (d) las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares; y
- (e) los tipos de garantías y obligaciones relacionadas.

[Referencia: párrafo FC354, Fundamentos de las Conclusiones]

Precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño pendientes

120 Una entidad revelará la siguiente información sobre sus obligaciones de desempeño pendientes:

- (a) el importe agregado del precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño que no están satisfechas (en su totalidad o en parte) al final del periodo de presentación;
- (b) una explicación de cuándo espera la entidad reconocer como ingresos de actividades ordinarias el importe revelado de acuerdo con el párrafo 120(a), que la entidad revelará en alguna de las siguientes formas:
 - (i) de forma cuantitativa utilizando los rangos de tiempo que sean más apropiados a la duración de las obligaciones de desempeño pendientes; **[Referencia: ejemplo 42 Contratos B y C, Ejemplos Ilustrativos]** o
 - (ii) utilizando información cualitativa. **[Referencia: ejemplo 43, Ejemplos Ilustrativos]**

[Referencia: párrafos FC51 y FC348 a FC350, Fundamentos de las Conclusiones]

121 Como solución práctica, una entidad no necesita revelar la información del párrafo 120 para una obligación de desempeño si se cumple alguna de las siguientes condiciones:

- (a) la obligación de desempeño es parte de un contrato que tiene una duración inicialmente esperada de un año o menos; o
- (b) la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias a partir de la satisfacción de la obligación de desempeño de acuerdo con el párrafo B16. **[Referencia: ejemplo 42 Contrato A, Ejemplos Ilustrativos]**

[Referencia: párrafo FC352, Fundamentos de las Conclusiones]

- 122 Una entidad explicará de forma cualitativa si está aplicando la solución práctica del párrafo 121 y si cualquier contraprestación de contratos con clientes no está incluida en el precio de la transacción y, por ello, no incluida en la información revelada de acuerdo con el párrafo 120. Por ejemplo, una estimación del precio de la transacción no incluiría los importes estimados de la contraprestación variable que estén restringidos (véanse los párrafos 56 a 58).

[Referencia: ejemplo 42 Contrato C, Ejemplos Ilustrativos]

Juicios significativos en la aplicación de esta Norma

[Referencia: párrafo FC355, Fundamentos de las Conclusiones]

- 123 Una entidad revelará los juicios, y cambios en los juicios, realizados en aplicación de esta Norma que afecten de forma significativa a la determinación del importe y calendario de los ingresos de actividades ordinarias de contratos con clientes. En concreto, una entidad explicará los juicios, y cambios en los juicios, utilizados al determinar los dos aspectos siguientes:
- (a) el calendario de satisfacción de las obligaciones de desempeño (véanse los párrafos 124 y 125); y
 - (b) el precio de la transacción y los importes asignados a las obligaciones de desempeño (véase el párrafo 126).

Determinación del calendario de satisfacción de las obligaciones de desempeño

- 124 Para obligaciones de desempeño que una entidad satisface a lo largo del tiempo, una entidad revelará los dos aspectos siguientes:
- (a) los métodos utilizados para reconocer los ingresos de actividades ordinarias (por ejemplo, una descripción de los métodos de producto o de los métodos de recursos utilizados y la forma en que se han aplicado); y
 - (b) una explicación de por qué los métodos utilizados proporcionan una representación fiel de la transferencia de bienes o servicios.

- 125 Para obligaciones de desempeño que se satisfacen en un momento determinado, una entidad revelará los juicios significativos realizados para evaluar cuándo obtiene un cliente el control de los bienes o servicios comprometidos.

Determinación del precio de la transacción y los importes asignados a las obligaciones de desempeño

- 126 Una entidad revelará información sobre los métodos, datos de entrada y supuestos utilizados para todos los extremos siguientes:
- (a) determinación del precio de la transacción, que incluye, pero no se limita a la estimación de la contraprestación variable, el ajuste a la contraprestación por los efectos del valor temporal del dinero y la medición de contraprestaciones distintas al efectivo;

- (b) evaluación de si una estimación de la contraprestación variable está restringida;
- (c) asignación del precio de la transacción, incluyendo la estimación de los precios de venta independientes de los bienes o servicios comprometidos y la distribución de descuentos y contraprestación variable a una parte específica del contrato (si fuera aplicable); y
- (d) medición de las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares.

Activos reconocidos por los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente

[Referencia: párrafos FC356 a FC357, Fundamentos de las Conclusiones]

- 127 Una entidad revelará los dos siguientes aspectos:
- (a) los juicios realizados para determinar el importe de los costos incurridos para obtener o cumplir un contrato con un cliente (de acuerdo con el párrafo 91 o 95); y
 - (b) el método que utiliza para determinar la amortización para cada periodo de presentación.
- 128 Una entidad revelará la siguiente información:
- (a) los saldos de cierre de los activos reconocidos por los costos incurridos para obtener o cumplir un contrato con un cliente (de acuerdo con los párrafos 91 o 95), por categoría principal de activo (por ejemplo, costos para obtener contratos con clientes, costos de precontratos y costos de elaboración del contrato); y
 - (b) el importe de amortización y cualquier pérdida por deterioro de valor reconocida en el periodo de presentación.

Soluciones prácticas

- 129 Si una entidad decide utilizar la solución práctica del párrafo 63 (sobre la existencia de un componente de financiación significativo) o del párrafo 94 (sobre los costos incrementales de obtener un contrato), la entidad revelará ese hecho.

Apéndice A Definiciones de términos

Este Apéndice es parte integrante de la Norma.

contrato	Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. [Referencia: párrafos FC31 y FC32, Fundamentos de las Conclusiones]
activo del contrato	El derecho de una entidad a una contraprestación a cambio de bienes o servicios que la entidad ha transferido a un cliente cuando ese derecho está condicionado por algo distinto al paso del tiempo (por ejemplo, el desempeño futuro de la entidad). [Referencia: párrafos FC317 a FC322, Fundamentos de las Conclusiones]
pasivo del contrato	La obligación de una entidad de transferir bienes o servicios a un cliente por los que la entidad ha recibido una contraprestación (o se ha vuelto exigible) del cliente. [Referencia: párrafos FC317 a FC321, Fundamentos de las Conclusiones]
cliente	Una parte que ha contratado con una entidad la obtención de bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la entidad a cambio de una contraprestación. [Referencia: párrafos FC52 a FC57, Fundamentos de las Conclusiones]
ingresos	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 en el patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios.
obligación de desempeño	Un compromiso en un contrato con un cliente para transferirle: <ul style="list-style-type: none"> (a) un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o (b) una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente los mismos y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente. [Referencia: párrafos FC84 a FC86, Fundamentos de las Conclusiones]
ingreso de actividades ordinarias	Ingresos que surgen del curso de las actividades ordinarias de una entidad.
precio de venta independiente (de un bien o servicio)	El precio al que una entidad vendería un bien o servicio comprometido de forma separada a un cliente .

precio de transacción
(para un contrato con
un cliente)

El importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos al **cliente**, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros.

Apéndice B

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la Norma. Describe la aplicación de los párrafos 1 a 129 y tiene el mismo valor normativo que las otras partes de la Norma.

- B1 Esta guía de aplicación está organizada en las categorías siguientes:
- (a) obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo (párrafos B2 a B13);
 - (b) métodos de medición del avance hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño (párrafos B14 a B19);
 - (c) venta con derecho a devolución (párrafos B20 a B27);
 - (d) garantías (párrafos B28 a B33);
 - (e) contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones agente (párrafos B34 a B38);
 - (f) opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales (párrafos B39 a B43);
 - (g) derechos no ejercidos de los clientes (párrafos B44 a B47);
 - (h) pagos iniciales no reembolsables (y algunos costos relacionados) (párrafos B48 a B51);
 - (i) licencias (párrafos B52 a B63B);
 - (j) acuerdos de recompra (párrafos B64 a B76);
 - (k) acuerdos de depósito (párrafos B77 y B78);
 - (l) acuerdos de entrega posterior a la facturación (párrafos B79 a B82);
 - (m) aceptación del cliente (párrafos B83 a B86); y
 - (n) información a revelar sobre ingresos de actividades ordinarias desagregados (párrafos B87 a B89).

Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo

[Referencia: Ejemplos 13 a 17, Ejemplos Ilustrativos]

- B2 De acuerdo con el párrafo 35 una obligación de desempeño se satisface a lo largo del tiempo si se cumple uno de los criterios siguientes:
- (a) El cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad lo realiza (véanse los párrafos B3 a B4);
 - (b) el desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, trabajo en progreso) que el cliente controla a medida que se crea o mejora (véase el párrafo B5); o

- (c) el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para ésta (véanse los párrafos B6 a B8) y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha (véanse los párrafos B9 a B13).

Cobro y consumo simultáneos de los beneficios del desempeño de la entidad [párrafo 35(a)]

[Referencia: ejemplos 13, 18, 55, 57, 58 y 61, Ejemplos Ilustrativos]

- B3 Para algunos tipos de obligaciones de desempeño, resultará sencilla la evaluación de si un cliente recibe los beneficios del desempeño de una entidad a medida que ésta ejecuta el contrato y simultáneamente los consume a medida que los recibe. Entre los ejemplos se incluyen los servicios rutinarios y recurrentes (tales como un servicio de limpieza) en los que el cobro y el consumo simultáneos por el cliente de los beneficios del desempeño pueden ser fácilmente identificados. **[Referencia: ejemplo 13, Ejemplos Ilustrativos]**
- B4 Para otros tipos de obligaciones de desempeño, una entidad puede no ser capaz de identificar fácilmente si un cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios del desempeño de la entidad a medida que ésta lo ejecuta. En esas circunstancias, una obligación de desempeño se satisface a lo largo del tiempo si una entidad determina que otra entidad no necesita realizar nuevamente y de forma sustancial el trabajo completado hasta la fecha, en caso de que esa otra entidad tuviera que cumplir la obligación de desempeño pendiente con el cliente. Para determinar si otra entidad no necesita realizar nuevamente y de forma sustancial el trabajo que la entidad ha completado hasta la fecha, una entidad considerará ambos siguientes supuestos:
- (a) desechar las restricciones contractuales potenciales o limitaciones prácticas que, en otro caso, impedirían que la entidad transfiera la obligación de desempeño pendiente a otra entidad; y
 - (b) suponer que esa otra entidad que cumpliera la obligación de desempeño pendiente no tuviera el beneficio de cualquier activo que esté controlado en el momento presente por la entidad y que mantendría controlado ésta si la obligación de desempeño se transfiriera a la otra.

El cliente controla el activo a medida que se crea o mejora [párrafo 35(b)]

[Referencia: ejemplo 8 párrafo EI37, Ejemplos Ilustrativos]

- B5 Para determinar si un cliente controla un activo a medida que se crea o mejora de acuerdo con el párrafo 35(b), una entidad aplicará los requerimientos de control de los párrafos 31 a 34 y 38. El activo que está siendo creado o mejorado (por ejemplo, un activo en proceso de elaboración) podría ser tangible o intangible.

El desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo [párrafo 35(c)]

[Referencia: Ejemplos 14 a 17, Ejemplos Ilustrativos]

- B6 Para evaluar si un activo tiene un uso alternativo para una entidad de acuerdo con el párrafo 36, ésta considerará los efectos de las restricciones contractuales y limitaciones prácticas sobre su capacidad para redirigir fácilmente dicho activo hacia otro uso, tal como su venta a un cliente diferente. La posibilidad de que se rescinda el contrato con el cliente no es una consideración relevante para evaluar si la entidad sería capaz de redirigir fácilmente el activo hacia otro uso.
- B7 Una restricción contractual sobre la capacidad de una entidad de redirigir un activo hacia otro uso debe ser de peso para que el activo no tenga un uso alternativo para la entidad. Una restricción contractual es de peso si un cliente pudiera exigir sus derechos al activo comprometido si la entidad pretende redirigir el activo hacia otro uso. Por el contrario, una restricción contractual no es de peso si, por ejemplo, un activo es, en gran medida, intercambiable por otros activos que la entidad podría transferir a otro cliente sin infringir el contrato y sin incurrir en costos significativos que, en otro caso, no habría incurrido en relación con ese contrato.
- B8 Existe una limitación práctica sobre la capacidad de una entidad para redirigir un activo hacia otro uso si dicha entidad incurriera en pérdidas económicas significativa por redirigir el activo hacia otro uso. Una pérdida económica significativa podría surgir porque la entidad incurriera en costos significativos para adaptar el activo o solo fuera capaz de venderlo con una pérdida importante. Por ejemplo, una entidad puede estar prácticamente limitada cuando se trata de redirigir activos que tienen especificaciones de diseño que son únicas para un cliente o están localizadas en áreas remotas.

Derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha [párrafo 35(c)]

[Referencia: ejemplos 14 a 17, Ejemplos Ilustrativos]

- B9 De acuerdo con el párrafo 37, una entidad tiene derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha si tuviera derecho a un importe que al menos le compense por su desempeño completado hasta la fecha, en el caso de que el cliente o un tercero rescindiese el contrato por razones distintas al incumplimiento de los compromisos de desempeño contenidos en el mismo. Un importe que compensase a una entidad por el desempeño completado hasta la fecha sería un importe que se aproxime al precio de venta de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha (por ejemplo, recuperación de los costos incurridos por una entidad para satisfacer la obligación de desempeño más un margen razonable de ganancia), en lugar de solo la compensación por la pérdida de la potencial ganancia si el contrato fuera a darse por rescindido. La compensación por un margen de ganancia razonable no necesita ser igual al margen de ganancia esperada, si el contrato se hubiera cumplido según el compromiso, pero una entidad debe tener derecho a la compensación por cualquiera de los siguientes importes:

- (a) una parte del margen de ganancia esperado por el contrato que refleje razonablemente la extensión del desempeño de la entidad según el contrato antes de su rescisión por el cliente (o un tercero); o
- (b) una rentabilidad razonable sobre el costo de capital de la entidad para contratos similares (o el margen operativo habitual de la entidad para contratos similares) si el margen específico del contrato es mayor que la rentabilidad que la entidad genera habitualmente por contratos similares.

B10 El derecho de una entidad al pago por el desempeño completado hasta la fecha no necesita ser un derecho incondicional presente a dicho pago. En muchos casos, una entidad tendrá un derecho incondicional al pago solo en el momento de un hito acordado o en el momento de la satisfacción completa de la obligación de desempeño. Para evaluar si tiene un derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha, una entidad considerará si tendría un derecho exigible para demandar o conservar el pago por el desempeño completado hasta la fecha si el contrato fuera a darse por rescindido antes de su finalización, por razones distintas al incumplimiento de la entidad del desempeño según resulta del compromiso.

B11 En algunos contratos, un cliente puede tener derecho a rescindir el contrato solo en momentos especificados durante la vida del contrato, o bien puede no tener derecho a rescindirlo. Si un cliente procede a rescindir un contrato sin tener derecho a hacerlo en ese momento (incluyendo el caso de que un cliente incumpla sus obligaciones según resulta del compromiso), el contrato (u otras leyes) puede otorgar a la entidad el derecho a continuar la transferencia al cliente de los bienes o derechos comprometidos en el contrato y requerirle que pague la contraprestación a la que se comprometió a cambio de dichos bienes o servicios. En esas circunstancias, una entidad tiene un derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha, puesto que tiene un derecho a continuar realizando sus obligaciones de acuerdo con el contrato y requiriendo al cliente que lleve a cabo sus obligaciones (lo cual incluye pagar la contraprestación acordada).

[Referencia: ejemplo 17 Caso C, Ejemplos Ilustrativos]

B12 Para evaluar la existencia y exigibilidad de un derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha, una entidad considerará los términos contractuales, así como cualquier legislación o precedente legal que pudiera ampliar o anular dichos términos contractuales. Esto podría incluir una evaluación de si:

- (a) la legislación, práctica administrativa o legal precedente confiere a la entidad un derecho al pago por el desempeño hasta la fecha, aun cuando ese derecho no esté especificado en el contrato con el cliente;
- (b) el precedente legal relevante indica que otros derechos al pago similares, por el desempeño completado hasta la fecha en contratos de contenido similar, no tienen efectos legales vinculantes; o

- (c) las prácticas tradicionales de negocio de una entidad de optar por no exigir un derecho al pago han dado lugar a que el derecho haya resultado no exigible en ese entorno legal. Sin embargo, a pesar de que una entidad pueda optar por renunciar a su derecho a recibir el pago en contratos similares, continuaría teniendo un derecho al pago hasta la fecha si, en el contrato con el cliente, su derecho al pago por el desempeño hasta la fecha permanece exigible.

B13 El esquema de pagos especificado en un contrato no indica necesariamente si una entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha. **[Referencia: ejemplo 16, Ejemplos Ilustrativos]** Aunque el esquema de pagos en un contrato especifique el calendario e importe de la contraprestación que es pagadera por un cliente, el esquema de pagos puede no proporcionar necesariamente evidencia del derecho de la entidad al pago por el desempeño completado hasta la fecha. Esto es porque, por ejemplo, el contrato podría especificar que la contraprestación recibida del cliente es reembolsable por razones distintas al incumplimiento por la entidad del desempeño tal como se comprometió en el contrato.

Métodos de medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño

B14 Los métodos que pueden utilizarse para medir el progreso de una entidad hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño que se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 35 a 37 incluyen los siguientes:

- (a) métodos de producto (véanse los párrafos B15 a B17); y
- (b) métodos de recursos (véanse los párrafos B18 y B19).

Métodos de producto

[Referencia: párrafos FC163 a FC167, Fundamentos de las Conclusiones]

B15 Los métodos de producto reconocen los ingresos de actividades ordinarias sobre la base de las mediciones directas del valor para el cliente de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha en relación con los bienes o servicios pendientes comprometidos en el contrato. Los métodos de producto incluyen métodos tales como estudios del desempeño completado hasta la fecha, evaluaciones de resultados logrados, hitos alcanzados, tiempo transcurrido y unidades producidas o entregadas. Cuando una entidad evalúa si aplicar un método de producto para medir su progreso, considerará si el producto seleccionado representaría razonablemente el desempeño de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño. Un método de producto no proporcionaría una representación fiel del desempeño de la entidad si el producto seleccionado no pudiera medir alguno de los bienes o servicios cuyo control se ha transferido al cliente. Por ejemplo, los métodos de producto basados en unidades producidas o entregadas no representarían razonablemente el desempeño de una entidad para satisfacer una obligación de desempeño si, al final del periodo de presentación, el desempeño de la entidad ha producido bienes en proceso de elaboración o finalizados

controlados por el cliente que no están incluidos en la medición del producto obtenido.

- B16 Como solución práctica, si una entidad tiene derecho a una contraprestación de un cliente por un importe que se corresponde directamente con el valor para el cliente del desempeño que la entidad ha completado hasta la fecha (por ejemplo, un contrato de servicios en el que una entidad factura un importe fijo por cada hora de servicio prestado), la entidad puede reconocer un ingreso de actividades ordinarias por el importe al que tiene derecho a facturar.

[Referencia:

párrafo FC167, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 42 Contrato A, Ejemplos Ilustrativos]

- B17 Las desventajas de los métodos de producto son que los productos utilizados para medir el progreso pueden no ser directamente observables y la información requerida para aplicarlos puede no estar disponible para una entidad sin un costo desproporcionado. Por ello, puede ser necesario un método de recursos.

Métodos de recursos

[Referencia: párrafos FC168 a FC178, Fundamentos de las Conclusiones]

- B18 Los métodos de recursos reconocen los ingresos de actividades ordinarias sobre la base de los esfuerzos o recursos de la entidad para satisfacer la obligación de desempeño (por ejemplo, recursos consumidos, horas de mano de obra gastadas, costos incurridos, tiempo transcurrido u hora de maquinaria utilizada) en relación con los recursos totales esperados para satisfacer dicha obligación de desempeño. Si los esfuerzos o recursos de la entidad se gastan uniformemente a lo largo del periodo de desempeño, puede ser apropiado para la entidad reconocer el ingreso de actividades ordinarias sobre una base lineal.

- B19 Una deficiencia de los métodos de recursos es que puede no haber una relación directa entre los recursos de una entidad y la transferencia del control de bienes o servicios al cliente. **[Referencia: párrafo FC176, Fundamentos de las Conclusiones]** Por ello, una entidad excluirá del método de recursos los efectos de cualesquiera recursos que, de acuerdo con el objetivo de medición del progreso del párrafo 39, no representen el desempeño de la entidad para transferir el control de los bienes o servicios al cliente. Por ejemplo, al utilizar el método de recursos basado en el costo, puede requerirse un ajuste a la medición del progreso en las siguientes circunstancias:

- (a) Cuando un costo incurrido no contribuye al progreso de una entidad para satisfacer la obligación de desempeño. Por ejemplo, una entidad no reconocería un ingreso de actividades ordinarias sobre la base de los costos incurridos que son atribuibles a ineficiencias significativas en el desempeño de la entidad que no estaban reflejadas en el precio del contrato (por ejemplo, los costos de importes no esperados de materiales desperdiciados, mano de obra u otros recursos en los que se incurrió para satisfacer la obligación de desempeño). **[Referencia: párrafos FC177 y FC178, Fundamentos de las Conclusiones]**

(b) Cuando un costo incurrido no es proporcional al progreso de una entidad para satisfacer la obligación de desempeño. En esas circunstancias, la mejor representación del desempeño de la entidad puede ser ajustar el método de recursos para reconocer los ingresos de actividades ordinarias solo en la medida de ese costo incurrido. Por ejemplo, una representación razonable del desempeño de una entidad puede ser el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias por un importe igual al costo de un bien utilizado para satisfacer una obligación de desempeño, si la entidad espera al comienzo del contrato que se cumplan todas las condiciones siguientes:

- (i) el bien no es distinto;
- (ii) se espera que el cliente obtenga el control del bien significativamente antes de recibir los servicios relacionados con el bien; **[Referencia: párrafos FC170 a FC175, Fundamentos de las Conclusiones]**
- (iii) el costo del bien transferido es significativo en relación con los costos totales esperados para satisfacer completamente la obligación de desempeño; y
- (iv) la entidad obtiene el bien de un tercero y no está significativamente involucrada en el diseño y fabricación del bien (pero la entidad está actuando como un principal de acuerdo con los párrafos B34 a B38).

[Referencia: ejemplo 19, Ejemplos Ilustrativos]

Venta con derecho a devolución

[Referencia:

párrafo 55

párrafos FC363 a FC367, Fundamentos de las Conclusiones]

B20 En algunos contratos, una entidad transfiere el control de un producto a un cliente y también le concede el derecho a devolver el producto por varias razones (tales como insatisfacción con el producto) y recibe cualquier combinación de lo siguiente:

- (a) un reembolso total o parcial de cualquier contraprestación pagada;
- (b) un crédito que puede aplicarse contra los importes debidos, o que se deberán a la entidad; y
- (c) cambiarlo por otro producto.

B21 Para contabilizar la transferencia de productos con un derecho de devolución (y para algunos servicios que se proporcionan sujetos a reembolso), una entidad reconocerá todo lo siguiente:

- (a) 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);

- (b) un pasivo por reembolso; y
- (c) 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.

[Referencia: ejemplos 22 y 26, Ejemplos Ilustrativos]

- B22 El compromiso de una entidad de estar dispuesta a aceptar un producto devuelto durante el periodo de devolución no se contabilizará como una obligación de desempeño además de la obligación de proporcionar un reembolso.
- B23 Una entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 47 a 72 (incluyendo los requerimientos para las limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable de los párrafos 56 a 58) para determinar el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho (es decir, excluyendo los productos que se espera que sean devueltos). Para cualquier importe recibido (o por recibir) sobre el que la entidad no espera tener derecho, la entidad no reconocerá ingresos de actividades ordinarias cuando transfiera los productos a los clientes, sino que reconocerá dichos importes recibidos (o por recibir) como un pasivo por reembolso. Posteriormente, al final de cada periodo de presentación, la entidad actualizará su evaluación de los importes a los que espera tener derecho a cambio de los productos transferidos y realizará el cambio que corresponda en el precio de la transacción y, por ello, en el importe de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos. **[Referencia: párrafo FC365, Fundamentos de las Conclusiones]**
- B24 Una entidad actualizará la medición del pasivo por reembolso al final de cada periodo de presentación por los cambios en las expectativas sobre el importe de los reembolsos. Una entidad reconocerá los ajustes que correspondan como ingresos de actividades ordinarias (o reducciones de ingresos de actividades ordinarias).
- B25 Un activo reconocido por el derecho de una entidad a recuperar productos de un cliente en el momento de establecer un pasivo por reembolso se medirá inicialmente por referencia al importe en libros anterior del producto (por ejemplo, inventarios) menos cualquier costo esperado para recuperar dichos productos (incluyendo la disminución potencial en el valor para la entidad de los productos devueltos). Al final de cada periodo de presentación, una entidad actualizará la medición del activo que surja de los cambios en las expectativas sobre los productos a devolver. Una entidad presentará el activo por separado del pasivo por reembolso. **[Referencia: párrafo FC367, Fundamentos de las Conclusiones]**
- B26 Los intercambios por los clientes de un producto por otro del mismo tipo, calidad, condición y precio (por ejemplo, un color o talla por otro) no se consideran devolución a efectos de la aplicación de esta Norma.
- B27 Los contratos en los que un cliente puede devolver un producto defectuoso a cambio de uno que funcione se evaluarán de acuerdo con las guías sobre garantías de los párrafos B28 a B33.

Garantías

[Referencia: párrafos FC368 a FC378, Fundamentos de las Conclusiones]

- B28 Es habitual que una entidad proporcione (de acuerdo con el contrato, la ley o las prácticas tradicionales del negocio) una garantía en conexión con la venta de un producto (ya sea un bien o un servicio). La naturaleza de una garantía puede variar de forma significativa entre sectores industriales y contratos. Algunas garantías proporcionan a un cliente seguridad de que el producto relacionado funcionará como las partes pretendían porque cumple las especificaciones acordadas. Otras garantías proporcionan al cliente un servicio, además de la seguridad de que el producto cumple las especificaciones acordadas.
- B29 Si un cliente tiene la opción de comprar una garantía por separado (por ejemplo, porque la garantía se cobra o negocia por separado), dicha garantía es un servicio distinto, porque la entidad se compromete a proporcionar el servicio al cliente, adicionalmente al producto que tiene la funcionalidad descrita en el contrato. En esas circunstancias, una entidad contabilizará la garantía comprometida como una obligación de desempeño de acuerdo con los párrafos 22 a 30, y asignará una parte del precio de la transacción a esa obligación de desempeño de acuerdo los párrafos 73 a 86.
[Referencia: párrafo FC371, Fundamentos de las Conclusiones]
- B30 Si un cliente no tiene la opción de comprar una garantía por separado, una entidad contabilizará la garantía de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* [Referencia: párrafo FC376, Fundamentos de las Conclusiones] a menos que la garantía comprometida, o parte de ésta, proporcione al cliente un servicio, además de la seguridad de que el producto cumpla las especificaciones acordadas. [Referencia: párrafo FC372, Fundamentos de las Conclusiones]
[Referencia: ejemplo 44, Ejemplos Ilustrativos]
- B31 Para evaluar si una garantía proporciona a un cliente un servicio además de la seguridad de que el producto cumpla las especificaciones acordadas, una entidad considerará factores tales como:
- (a) Si la garantía se requiere por ley—si se requiere que la entidad proporcione por ley una garantía, la existencia de esa ley indica que la garantía comprometida no es una obligación de desempeño porque estos requerimientos habitualmente existen para proteger a los clientes del riesgo de comprar productos defectuosos.
[Referencia: párrafo FC377, Fundamentos de las Conclusiones]
 - (b) La extensión del periodo de cobertura de la garantía—cuánto más largo sea el periodo cubierto, más probable será que la garantía comprometida resulte una obligación de desempeño, porque es más probable proporcionar un servicio, además de la seguridad de que el producto cumpla las especificaciones acordadas.

- (c) La naturaleza de las tareas que la entidad se compromete a realizar – si es necesario que una entidad realice tareas especificadas para proporcionar la seguridad de que un producto cumpla las especificaciones acordadas (por ejemplo, un servicio de envío de la devolución por un producto defectuoso), entonces esas tareas probablemente no den lugar a una obligación de desempeño.
- B32 Si una garantía, o parte de ésta, proporciona a un cliente un servicio además de la seguridad de que el producto cumpla las especificaciones acordadas, el servicio comprometido es una obligación de desempeño. Por ello, una entidad asignará el precio de la transacción al producto y al servicio. Si una entidad se compromete a otorgar una garantía de tipo seguro junto con otra garantía de tipo servicio, pero no puede razonablemente contabilizarlas por separado, contabilizará ambas garantías juntas como una obligación de desempeño única.
- B33 Una ley que requiera que una entidad pague una compensación si sus productos causan daños o perjuicios no da lugar a una obligación de desempeño. Por ejemplo, un fabricante puede vender productos en una jurisdicción en la que la ley hace al fabricante responsable de cualquier perjuicio (por ejemplo, a la propiedad personal) que pueda causarse a un consumidor utilizando un producto para su uso previsto. De forma similar, el compromiso que asume una entidad de indemnizar al cliente por responsabilidades y daños que surgen de derechos de patentes, derechos de autor, marcas comerciales u otros incumplimientos por los productos de la entidad no dan lugar a una obligación de desempeño. La entidad contabilizará esta obligación de acuerdo con la NIC 37. **[Referencia: párrafo FC378, Fundamentos de las Conclusiones]**

Contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones del agente

[Referencia:

párrafos FC379 a FC385Z, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplos 45 y 48 (la entidad es un agente), ejemplo 46, 46A y 47 (la entidad es un principal) y ejemplo 48A (la entidad es un principal y un agente en el mismo contrato), ejemplos Ilustrativos]

- B34 Cuando está involucrado un tercero en proporcionar bienes o servicios a un cliente, la entidad determinará si la naturaleza de su compromiso es una obligación de desempeño consistente en proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (es decir, la entidad actúa como principal) o bien en organizar que esos bienes o servicios se proporcionen por el tercero (es decir, la entidad actúa como un agente). Una entidad determinará si es un principal o un agente para cada uno de los bienes o servicios especificados comprometidos con el cliente. Un bien o servicio especificado es un bien o servicio distinto (o un paquete distinto de bienes o servicios) a proporcionar al cliente (véanse los párrafos 27 a 30). Si un contrato con un cliente incluye más de un bien o servicio especificado, una entidad podría ser un principal para algunos bienes o servicios especificados y un agente para otros.

[Referencia: ejemplo 48A, Ejemplos Ilustrativos]

NIIF 15

B34A Para determinar la naturaleza de su compromiso (como se describe en el párrafo B34), la entidad:^{E9}

- (a) identificará los bienes o servicios especificados a proporcionar al cliente [que, por ejemplo, podrían ser el derecho sobre un bien o servicio a proporcionar por un tercero (véase el párrafo 26)]; y
- (b) evaluará si controla (como se describe en el párrafo 33) cada bien o servicio especificado antes de que se transfiera al cliente.

E9 [IFRIC® Update, abril de 2022, Decisión de Agenda, «NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes—Principal frente a Agente: El revendedor de software»]

El Comité recibió una solicitud en la que se preguntaba si, al aplicar la NIIF 15, un revendedor de licencias de software es un principal o un agente. En la estructura de hechos descrita en la solicitud:

- a. el revendedor tiene un acuerdo de distribución con un fabricante de software que:
 - i. otorga al revendedor el derecho a conceder (vender) las licencias de software estándar del fabricante a los clientes;
 - ii. requiere que el revendedor proporcione asesoramiento previo a la venta a cada cliente—antes de la venta de las licencias de software—para identificar el tipo y el número de licencias de software que satisfagan las necesidades de éste; y
 - iii. ofrece al revendedor la posibilidad de fijar el precio de las licencias de software para su venta a los clientes.
- b. Si el cliente decide:
 - i. no comprar la licencia de software, no paga nada. El revendedor y el cliente no llegan a un acuerdo.
 - ii. Para comprar un tipo y un número determinados de licencias de software, el revendedor negocia el precio de venta con el cliente, hace un pedido al fabricante de software en nombre del cliente (y paga al fabricante), y factura al cliente el precio acordado.
- c. El fabricante de software proporciona al cliente las licencias de software solicitadas—emitidas a nombre del cliente—a través de un portal de software y con la clave necesaria para la activación. El fabricante del software y el cliente firman un acuerdo en el que se especifica el derecho del cliente a utilizar el software, una garantía que cubre su funcionalidad y el plazo de la licencia.
- d. Si el revendedor aconseja al cliente que pida un tipo o un número de licencias de software incorrecto (que no satisfaga las necesidades del cliente), éste podría no aceptar las licencias. El revendedor no puede devolver las licencias no aceptadas al fabricante del software ni venderlas a otro cliente.

Requerimientos aplicables en la NIIF 15—Consideraciones sobre el principal y el agente

Los párrafos B34 a B38 establecen un marco conceptual para determinar si una entidad es principal o agente. Cuando está involucrado un tercero en proporcionar bienes o servicios a un cliente, una entidad determinará si la naturaleza de su compromiso es una obligación de desempeño consistente en proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (la entidad actúa como un principal) o bien en organizar que esos bienes o servicios se proporcionen para el tercero (la entidad actúa como un agente).

El párrafo B34A señala que la determinación de la naturaleza de su compromiso requiere que la entidad:

continúa...

...continuación

- a. identifique los bienes o servicios especificados que se proporcionarán al cliente. Un bien o servicio especificado es un bien o servicio distinto (o un conjunto distinto de bienes o servicios) que se proporcionará al cliente (párrafo B34);
- b. evaluará si controla cada bien o servicio especificado antes de que se transfiera al cliente.

Una entidad es un principal si controla el bien o servicio especificado antes de que ese bien o servicio se transfiera a un cliente (párrafo B35). Una entidad que es un agente no controla el bien o servicio especificado proporcionado por un tercero antes de que dicho bien o servicio sea transferido al cliente (párrafo B36).

identifique los bienes o servicios especificados que se proporcionarán al cliente

El primer paso para identificar los bienes o servicios especificados que se proporcionarán al cliente es evaluar los bienes o servicios comprometidos en el contrato con el cliente. Un contrato con un cliente generalmente señala de forma explícita los bienes o servicios que una entidad se compromete a proporcionar a un cliente. Sin embargo, el contrato también puede incluir compromisos implícitos en las prácticas comerciales habituales de la entidad, en políticas publicadas o en declaraciones específicas si, en el momento de celebrar el contrato, esos compromisos crean una expectativa válida en el cliente de que la entidad le transferirá un bien o un servicio (párrafo 24).

Una vez evaluados los bienes o servicios comprometidos en el contrato con el cliente, una entidad identificará entonces—aplicando los párrafos 27 a 30—cada bien o servicio distinto (o conjunto de bienes o servicios distintos) que debe proporcionarse al cliente.

Evaluación de si una entidad controla cada bien o servicio especificado antes de que ese bien o servicio se transfiera al cliente

Cuando otra parte interviene en el suministro de bienes o servicios a un cliente, el párrafo B35A establece las circunstancias en las que una entidad es un principal—una de las cuales es cuando la entidad obtiene el control de un bien u otro activo de la otra parte que luego transfiere al cliente. El control de un activo hace referencia a la capacidad para redirigir el uso y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes del activo; el control incluye la capacidad de impedir que otras entidades dirijan el uso y obtengan los beneficios de un activo (párrafo 33).

El párrafo B37 establece indicadores para ayudar a una entidad a determinar si es un principal o un agente. Tales indicadores incluyen, pero no se limitan a: (a) la responsabilidad principal de cumplir con el compromiso de proporcionar el bien o servicio especificado; (b) el riesgo de inventario antes de que el bien o servicio especificado haya sido transferido al cliente o después de la transferencia del control al cliente; y (c) la discreción para establecer el precio del bien o servicio especificado. Los indicadores pueden ser más o menos relevantes para la evaluación del control dependiendo de la naturaleza del bien o servicio especificado y de los términos y condiciones del contrato, y diferentes indicadores pueden proporcionar pruebas más persuasivas en diferentes contratos (párrafo B37A).

Aplicación de la NIIF 15 al hecho descrito en la solicitud

identifique los bienes o servicios especificados que se proporcionarán al cliente

En el hecho descrito en la solicitud, el contrato del revendedor con el cliente incluye un compromiso explícito de proporcionar un tipo y un número determinados de licencias de software estándar al cliente.

El Comité observó que el asesoramiento previo a la venta que proporciona el revendedor—en virtud del acuerdo de distribución entre el fabricante de software y el revendedor—no es un compromiso implícito en el contrato con el cliente. En el momento de realizar el contrato con el cliente, el revendedor ya ha proporcionado el asesoramiento. El revendedor no tiene que proporcionar más asesoramiento y el asesoramiento ya proporcionado no se transferirá al cliente después del inicio del contrato. Por lo tanto, en el momento de realizar el

continúa...

...continuación

contrato con el cliente, éste no tiene ninguna expectativa válida de que el revendedor le transfiera un bien o servicio distinto de las licencias de software estándar.

En consecuencia, el Comité concluyó que, en el hecho descrito en la solicitud, los bienes comprometidos en el contrato del revendedor con el cliente son las licencias de software estándar. Dado que las licencias de software estándar son los únicos bienes comprometidos en el contrato con el cliente, son bienes distintos que deben proporcionarse al cliente. Por lo tanto, estas licencias son los bienes especificados que deben proporcionarse al cliente tal y como se describe en el párrafo B34A(a).

Evaluación de si el revendedor controla las licencias de software estándar antes de transferirlas al cliente

En el hecho descrito en la solicitud, el revendedor evalúa si obtiene el control de las licencias de software estándar del fabricante de software antes de transferirlas al cliente. Esa evaluación del control requiere la consideración de los hechos y circunstancias específicos, que incluyen los términos y condiciones de los contratos entre el revendedor y el cliente, el revendedor y el fabricante del software, y el fabricante del software y el cliente.

Si—después de aplicar los principios y requerimientos sobre control de la NIIF 15—no está claro si el revendedor es un principal o un agente, el revendedor considerará los indicadores del párrafo B37 para evaluar si obtiene el control de las licencias de software estándar del fabricante de software antes de que se transfieran al cliente. En el hecho descrito en la solicitud, el Comité observó que:

- a. las licencias de software proporcionadas al cliente existen solo después de que el revendedor haga un pedido al fabricante de software y este emita las licencias de software a nombre del cliente. El fabricante del software es responsable de la funcionalidad del mismo, así como de la emisión y activación de las licencias. Por lo tanto, el fabricante de software es responsable en estos aspectos del cumplimiento del compromiso de proporcionar las licencias al cliente [párrafo B37(a)].
- b. El revendedor es la parte que se compromete con el cliente antes y después de proporcionarle las licencias de software, asumiendo la responsabilidad de las licencias no aceptadas. Por lo tanto, el fabricante de software es responsable en estos aspectos del cumplimiento del compromiso de proporcionar las licencias al cliente [párrafo B37(a)].
- c. El revendedor no obtiene un conjunto de licencias de software antes de realizar el contrato con el cliente y no puede, por ejemplo, dirigir las licencias de software a otro cliente. Por lo tanto, el revendedor no tiene riesgo de inventario antes de que se proporcionen las licencias al cliente, pero sí tiene riesgo de inventario hasta que el cliente acepte las licencias [párrafo B37(b)].
- d. El revendedor tiene la facultad de establecer el precio de las licencias de software [párrafo B37(b)]. La facultad de fijación de precios puede ser menos relevante para la evaluación del control si, por ejemplo, el mercado de las licencias de software es tal que el revendedor, en efecto, tiene una flexibilidad limitada para establecer el precio.

El Comité observó que la conclusión sobre si el revendedor es un principal o un agente depende de los hechos y circunstancias específicos, incluidos los términos y condiciones de los contratos pertinentes. El revendedor aplicaría su juicio al hacer su evaluación global de si es un principal o un agente—incluyendo la consideración de la relevancia de los indicadores para la evaluación del control y el grado en que proporcionan evidencia del control de las licencias de software estándar antes de ser transferidas al cliente—en el contexto del marco y los requerimientos establecidos en los párrafos B34 a B38 de la NIIF 15.

continúa...

...continuación

El Comité también observó que el revendedor revelaría (a) la información material o con importancia relativa sobre la política contable de acuerdo con la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* [ahora NIC 8 *Bases de Preparación de los Estados Financieros*], y (b) la información requerida por la NIIF 15, incluso sobre sus obligaciones de desempeño (párrafo 119) y los juicios realizados al aplicar la NIIF 15 que afectan significativamente a la determinación del importe y el calendario de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (párrafo 123).

El Comité llegó a la conclusión de que los principios y requerimientos de las Normas NIIF de Contabilidad proporcionan una base adecuada para que un revendedor determine si—en el hecho descrito en la solicitud—es un principal o un agente para las licencias de software estándar proporcionadas a un cliente. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir un proyecto de emisión de normas al plan de trabajo.]

- B35 Una entidad es un principal si controla el bien o servicio especificado antes de que sea transferido al cliente. Sin embargo, una entidad no controla necesariamente un bien especificado si obtiene el derecho legal sobre ese bien solo de forma momentánea antes de que la titularidad legal se transfiera a un cliente. Una entidad que es un principal puede satisfacer su obligación de desempeño de proporcionar el bien o servicio especificado por sí misma o puede contratar a un tercero (por ejemplo, un subcontratista) para satisfacer toda o parte de una la obligación de desempeño en su nombre.
[Enlace a ejemplo 19, Ejemplos Ilustrativos]
- B35A Cuando un tercero está involucrado en proporcionar bienes o servicios a un cliente, una entidad que es un principal obtiene el control de cualquiera de lo siguiente:
- (a) Un bien u otro activo del tercero que luego la entidad transfiere al cliente. **[Referencia: ejemplo 47, Ejemplos Ilustrativos]**
 - (b) Un derecho a un servicio a realizar por el tercero, que otorga a la entidad la capacidad de dirigir a dicho tercero para proporcionar el servicio al cliente en nombre de la entidad. **[Referencia: ejemplo 46A, Ejemplos Ilustrativos]**
 - (c) Un bien o servicio del tercero que luego la entidad combina con otros bienes o servicios para proporcionar el bien o servicio especificado al cliente. Por ejemplo, si una entidad proporciona un servicio significativo de integración de bienes o servicios [véase el párrafo 29(a)] suministrados por un tercero para proveer el bien o servicio especificado que el cliente ha contratado, la entidad controla el bien o servicio especificado antes de que sea transferido al cliente. **[Referencia: ejemplo 46, Ejemplos Ilustrativos]** Esto es porque la entidad obtiene en primer lugar el control de los insumos necesarios para proporcionar el bien o servicio especificado (que incluye los bienes o servicios de terceros) y dirige su uso para crear el producto combinado que es el bien o servicio especificado.
- B35B Cuando (o a medida que) una entidad que es un principal satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios transferidos.

- B36 Una entidad es un agente si la obligación de desempeño de la entidad consiste en organizar el suministro del bien o servicio especificado por un tercero. Una entidad que es un agente no controla el bien o servicio especificado proporcionado por un tercero antes de que dicho bien o servicio sea transferido al cliente. Cuando (o a medida que) una entidad que es un agente satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por el importe de cualquier pago o comisión a la que espere tener derecho a cambio de organizar que los bienes o servicios especificados sean suministrados por el tercero. El pago o comisión de una entidad puede ser el importe neto de la contraprestación que la entidad conserva después de pagar a la otra parte la contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios a proporcionar por esa parte.
- B37 Indicadores de que una entidad controla el bien o servicio especificado antes de transferirlo al cliente [y es por ello un principal (véase el párrafo B35)] incluyen, pero no se limitan a, los siguientes:
- (a) La entidad es la responsable principal del cumplimiento del compromiso de proporcionar el bien o servicio especificado. Esto habitualmente incluye la responsabilidad de la aceptación del bien o servicio especificado (por ejemplo, la responsabilidad principal de que el bien o servicio cumpla las especificaciones del cliente). Si la entidad es la responsable principal del cumplimiento del compromiso de suministrar el bien o servicio especificado, esto puede indicar que el tercero involucrado en el suministro del bien o servicio especificado está actuando en nombre de la entidad.
 - (b) la entidad tiene el riesgo de inventario antes de que se haya transferido el bien o servicio especificado o después de transferir el control al cliente (por ejemplo, si el cliente tiene derecho de devolución). Por ejemplo, si la entidad obtiene, o se compromete a obtener, el bien o servicio especificado antes de lograr un contrato con un cliente, eso puede indicar que tiene la capacidad de dirigir el uso y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes del bien o servicio antes de ser transferido al cliente.
 - (c) La entidad tiene discreción para establecer el precio del bien o servicio especificado. La determinación del precio que el cliente paga por el bien o servicio especificado puede indicar que la entidad tiene la capacidad de dirigir el uso de ese bien o servicio y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes. Sin embargo, un agente puede tener discrecionalidad para establecer los precios en algunos casos. Por ejemplo, un agente puede tener cierta flexibilidad para establecer los precios para generar ingresos de actividades ordinarias adicionales por sus servicios de organización de los bienes o servicios sean provistos por terceros a los clientes.

[Referencia: párrafos FC382 y FC385G a FC385L, Fundamentos de las Conclusiones]

- B37A Los indicadores del párrafo B37 pueden ser más o menos relevantes para la evaluación del control dependiendo de la naturaleza del bien o servicio especificado y de los términos y condiciones del contrato. Además, indicadores diferentes pueden proporcionar evidencia más convincente en contratos distintos.
- B38 Si otra entidad asume las obligaciones de desempeño de la entidad y los derechos contractuales del contrato de forma que la entidad deja de estar obligada a satisfacer la obligación de desempeño de transferir el bien o servicio especificado al cliente (es decir, la entidad deja de actuar como el principal), la entidad no reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de esa obligación de desempeño. En su lugar, la entidad evaluará si reconocer o no los ingresos de actividades ordinarias para satisfacer una obligación de desempeño a fin de obtener un contrato para la otra parte (es decir, si la entidad está actuando como un agente).

Opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales

[Referencia: párrafos FC386 a FC395, Fundamentos de las Conclusiones]

- B39 Las opciones del cliente de adquirir bienes o servicios adicionales de forma gratuita o con un descuento pueden ser de muchas formas, incluyendo incentivos por ventas, créditos-premios al cliente (o puntos), opciones de renovación del contrato u otros descuentos sobre bienes o servicios futuros.
- B40 Si, en un contrato, una entidad concede a un cliente la opción de adquirir bienes o servicios adicionales, esa opción da lugar a una obligación de desempeño en el contrato solo si la opción proporciona un derecho significativo al cliente que no recibiría sin realizar ese contrato (por ejemplo, un descuento que aumenta el rango de descuentos que habitualmente se dan para esos bienes o servicios a esa clase de cliente en ese área geográfica o mercado). Si la opción proporciona un derecho significativo al cliente, éste en efecto paga a la entidad por adelantado por bienes o servicios futuros y la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias cuando dichos bienes o servicios futuros se transfieran o cuando la opción vence.
- B41 Si un cliente tiene la opción de adquirir un bien o servicio adicional a un precio que reflejaría el precio de venta independiente para ese bien o servicio, esa opción no proporciona al cliente un derecho significativo, incluso si puede ejercitarse solo realizando un contrato previo. En esos casos, la entidad ha realizado una oferta comercial que contabilizará de acuerdo con esta Norma solo cuando el cliente ejerza la opción para comprar los bienes o servicios adicionales.
- [Referencia: ejemplo 50, Ejemplos Ilustrativos]**
- B42 El párrafo 74 requiere que una entidad asigne el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño sobre la base del precio de venta independiente relativo. Si el precio de venta independiente para la opción de un cliente de adquirir bienes o servicios adicionales no es directamente observable, una entidad lo estimará. Esa estimación reflejará el descuento que el cliente obtendría al ejercer la opción, y se ajustará por los dos aspectos siguientes:
- (a) cualquier descuento que el cliente recibiría sin ejercer la opción; y

(b) la probabilidad de que la opción sea ejercida.

[Referencia:

**párrafos FC389 a FC390, Fundamentos de las Conclusiones
ejemplos 49 y 52, Ejemplos Ilustrativos]**

B43 Si un cliente tiene un derecho significativo a adquirir bienes o derechos futuros y dichos bienes o servicios son similares a los bienes o servicios originales del contrato y se proporcionan de acuerdo con los términos del contrato original, entonces una entidad puede, como una alternativa práctica, estimar el precio de venta independiente de la opción, asignar el precio de la transacción a los bienes o servicios opcionales por referencia a los bienes o servicios que se espera proporcionar y la correspondiente contraprestación esperada. Habitualmente, esos tipos de opciones son para renovaciones de contratos.

[Referencia:

**párrafos FC391 a FC395, Fundamentos de las Conclusiones
ejemplo 51, Ejemplos Ilustrativos]**

Derechos de clientes no ejercitados

[Referencia: párrafos FC396 a FC401, Fundamentos de las Conclusiones]

B44 De acuerdo con el párrafo 106 en el momento del cobro de un pago por anticipado de un cliente, una entidad reconocerá un pasivo del contrato por el importe del pago anticipado por su obligación de desempeño de transferir, o estar dispuesta a transferir, bienes o servicios en el futuro. Una entidad dará de baja en cuentas ese pasivo del contrato (y reconocerá un ingreso de actividades ordinarias) cuando transfiera esos bienes o servicios y, por ello, satisfaga su obligación de desempeño.

B45 Un pago por anticipado no reembolsable de un cliente a una entidad concede al cliente un derecho a recibir un bien o servicio en el futuro (y obliga a la entidad a estar dispuesta a transferir un bien o servicio). Sin embargo, los clientes pueden no ejercitar todos los derechos contractuales. Esos derechos no ejercitados se denominan, a menudo, ganancias por derechos de clientes no ejercidos.

B46 Si una entidad espera tener derecho a un importe por una ganancia por derechos de clientes no ejercidos en un pasivo del contrato, reconocerá el importe esperado de dicha ganancia por derechos de clientes no ejercidos como ingreso de actividades ordinarias en proporción al patrón que siga el cliente cuando ejerce sus derechos. Si una entidad no espera tener derecho a un importe por una ganancia por derechos de clientes no ejercidos, reconocerá el importe esperado de la mencionada ganancia por derechos de clientes no ejercidos como ingreso de actividades ordinarias cuando la probabilidad de que el cliente ejerza sus derechos restantes pase a ser remota. Para determinar si una entidad espera tener derecho a un importe por una ganancia por derechos de clientes no ejercidos, ésta considerará los requerimientos de los párrafos 56 a 58 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable.

- B47 Una entidad reconocerá un pasivo (y no un ingreso de actividades ordinarias) por cualquier contraprestación recibida que sea atribuible a derechos no ejercitados de un cliente que se requiere que la entidad la remita a otra parte, por ejemplo, una entidad del gobierno de acuerdo con las leyes de propiedad no reclamada aplicables.

Pagos iniciales no reembolsables (y algunos costos relacionados)

- B48 En algunos contratos, una entidad cargará a un cliente un pago inicial no reembolsable en el comienzo del contrato o en un momento cercano al mismo. Algunos ejemplos incluyen pagos de entrada en contratos de afiliación a sociedades deportivas, pagos por activación de contratos de telecomunicaciones, pagos de establecimiento en algunos servicios contratados y pagos iniciales en algunos contratos de suministro.
- B49 Para identificar las obligaciones de desempeño en estos contratos, una entidad evaluará si el pago está relacionado con la transferencia de un bien o servicio comprometido. En muchos casos, aun cuando un pago inicial no reembolsable se relacione con una actividad que la entidad esté obligada a realizar en, o cerca, del inicio del contrato para cumplir el contrato, esa actividad no da lugar a la transferencia de un bien o servicio comprometido con el cliente (véase el párrafo 25). En su lugar, el pago inicial es un pago por adelantado por bienes o servicios futuros y, por ello, se reconocerá como ingreso de actividades ordinarias cuando se proporcionen dichos bienes o servicios futuros. [Referencia: ejemplos 53 y 16, Ejemplos Ilustrativos] El periodo de reconocimiento del ingreso de actividades ordinarias se extenderá más allá del periodo contractual inicial si la entidad concede al cliente la opción de renovar el contrato, y esa opción proporciona al cliente un derecho significativo como se describe en el párrafo B40.
- B50 Si el pago inicial no reembolsable se relaciona con un bien o servicio, la entidad evaluará contabilizarlo o no como una obligación de desempeño separada de acuerdo con los párrafos 22 a 30.
- B51 Una entidad puede cargar un pago no reembolsable, o una parte del mismo, como compensación por costos incurridos al establecer el contrato (u otras tareas administrativas como se describe en el párrafo 25). Si esas actividades de establecimiento no satisfacen una obligación de desempeño, la entidad no considerará dichas actividades (y los costos relacionados) al medir el progreso de acuerdo con el párrafo B19. Eso es así porque los costos de las actividades de establecimiento no representan la transferencia de servicios al cliente. La entidad evaluará si los costos incurridos al establecer un contrato han dado lugar a un activo, que se reconocerá de acuerdo con el párrafo 95.

Licencias

[Referencia: párrafos FC402 a FC421J, Fundamentos de las Conclusiones]

- B52 Una licencia establece los derechos de un cliente a la propiedad intelectual de una entidad. Las licencias de propiedad intelectual pueden incluir, pero no se limitan a, licencias sobre cualquiera de los siguientes elementos:

- (a) programas informáticos y tecnología;
- (b) películas, música y otras formas de difusión y entretenimiento;
- (c) franquicias; y
- (d) patentes, marcas comerciales y derechos de autor.

B53 Además del compromiso de conceder una licencia (o licencias) a un cliente, una entidad puede también comprometerse a transferirle otros bienes o servicios. Esos compromisos pueden estar explícitamente señalados en el contrato o implícitos en las prácticas tradicionales del negocio, políticas publicadas o declaraciones específicas de una entidad (véase el párrafo 24). Como con otros tipos de contratos, cuando un contrato con un cliente incluye un compromiso para conceder una licencia (o licencias), además de otros bienes o servicios comprometidos, una entidad aplicará los párrafos 22 a 30 para identificar cada una de las obligaciones de desempeño del contrato.

B54 Si el compromiso de conceder una licencia no es distinto de otros bienes o servicios comprometidos en el contrato de acuerdo con los párrafos 26 a 30, una entidad contabilizará el compromiso de conceder una licencia y esos otros bienes o servicios comprometidos juntos como una obligación de desempeño única. Ejemplos de licencias que no son distintas de otros bienes o servicios comprometidos en el contrato incluyen los siguientes:

- (a) una licencia que constituye un componente de un bien tangible y que es parte integral de la funcionalidad de dicho bien; y
 - (b) una licencia de la que el cliente puede beneficiarse solo conjuntamente con un servicio relacionado (tal como un servicio en línea proporcionado por la entidad que permite al cliente, mediante la concesión de una licencia, acceder a contenidos).
- [Referencia: ejemplo 55, Ejemplos Ilustrativos]**

[Referencia: párrafo FC407, Fundamentos de las Conclusiones]

B55 Si la licencia no es distinta, una entidad aplicará los párrafos 31 a 38 para determinar si la obligación de desempeño (que incluye la licencia comprometida) es una obligación de desempeño que se satisface a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

[Referencia: párrafos FC414V a FC414Y, Fundamentos de las Conclusiones]

B56 Si el compromiso de conceder la licencia es distinto de otros bienes o servicios comprometidos en el contrato y, por ello, el compromiso de conceder la licencia es una obligación de desempeño separada, una entidad determinará si la licencia se transfiere al cliente en un momento determinado o a lo largo de un periodo de tiempo. Para realizar esa determinación, una entidad considerará si la naturaleza del compromiso de la entidad al conceder la licencia al cliente es proporcionar al cliente:

- (a) un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad, tal como evolucione a lo largo del periodo de licencia; **[Referencia: párrafo B58 a B60 y B62, ejemplos 57, 58 y 61, Ejemplos Ilustrativos]** o

- (b) un derecho a utilizar la propiedad intelectual de la entidad, según se encuentre en el momento de concesión de la licencia. **[Referencia: párrafos B61 y B62 y ejemplos 54, 56 Caso B y 59, Ejemplos Ilustrativos]**

Determinación de la naturaleza del compromiso de la entidad

B57 [Eliminado]

B58 La naturaleza del compromiso de una entidad al conceder la licencia es un compromiso de proporcionar un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad si se cumplen todos los criterios siguientes:

- (a) el contrato requiere, o el cliente razonablemente espera, que la entidad lleve a cabo actividades que afectan de forma significativa a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente (véanse los párrafos B59 y B59A); **[Referencia: párrafos FC414C a FC414F, Fundamentos de las Conclusiones]**
- (b) los derechos concedidos por la licencia exponen directamente al cliente a los efectos positivos o negativos de las actividades de la entidad identificados en el párrafo B58(a); y
- (c) esas actividades no dan lugar a la transferencia de un bien o servicio al cliente a medida que dichas actividades tengan lugar (véase el párrafo 25).

[Referencia:

párrafos FC408 a FC410, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplos 54, 56 a 59 y 61, Ejemplos Ilustrativos]

B59 Factores que pueden indicar que un cliente podría esperar razonablemente que una entidad llevará a cabo actividades que afecten significativamente a la propiedad intelectual incluyen las prácticas tradicionales del negocio, políticas publicadas o declaraciones específicas de la entidad. Aunque no determinante, la existencia de un interés económico compartido (por ejemplo, una regalía basada en ventas) entre la entidad y el cliente relacionada con la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente puede también indicar que éste podría razonablemente esperar que la entidad lleve a cabo esta actividad.

B59A Las actividades de una entidad afectan significativamente a la propiedad intelectual a la que el cliente tiene derecho cuando:

- (a) se espera que esas actividades cambien significativamente la forma (por ejemplo, el diseño o contenido) o la funcionalidad (por ejemplo, la capacidad de realizar una función o tarea) de la propiedad intelectual; o
- (b) la capacidad del cliente de obtener beneficios de la propiedad intelectual procede sustancialmente o depende, de esas actividades. Por ejemplo, los beneficios de una marca proceden o dependen, a menudo, de las actividades continuadas de la entidad que apoyan o mantienen el valor de la propiedad intelectual.

Por consiguiente, si la propiedad intelectual a la que el cliente tiene derecho posee una funcionalidad independiente significativa, una parte sustancial del beneficio de esa propiedad intelectual procede de dicha funcionalidad. Por consiguiente, la capacidad del cliente de obtener beneficios de esa propiedad intelectual no se vería significativamente afectada por las actividades de la entidad a menos que esas actividades cambien de forma significativa su forma o funcionalidad. Los tipos de propiedad intelectual que, a menudo, tienen funcionalidad independiente significativa incluyen el software, compuestos biológicos o fórmulas de fármacos, y contenidos de medios de comunicación completos (por ejemplo, películas, programas de televisión y grabaciones de música).

[Referencia: párrafos FC414G a FC414N, Fundamentos de las Conclusiones]

- B60 Si los criterios del párrafo B58 se cumplen, una entidad contabilizará el compromiso de conceder una licencia como una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo, porque el cliente recibirá y consumirá de forma simultánea el beneficio procedente del desempeño de la entidad de proporcionar acceso a su propiedad intelectual a medida que el desempeño tiene lugar [véase el párrafo 35(a)]. Una entidad aplicará los párrafos 39 a 45 para seleccionar un método apropiado de medir su progreso hacia la satisfacción completa de esa obligación de desempeño para dar acceso.
- B61 Si los criterios del párrafo B58 no se cumplen, la naturaleza del compromiso de una entidad es proporcionar un derecho al uso de la propiedad intelectual de la entidad a medida que dicha propiedad intelectual exista (en términos de forma y funcionalidad) en el momento concreto en que se concede la licencia al cliente. Esto significa que el cliente puede redirigir el uso de la licencia en el momento concreto en que se le transfiere y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. Una entidad contabilizará el compromiso de proporcionar un derecho a utilizar su propiedad intelectual a medida que se satisface la obligación de desempeño en un momento concreto. **[Referencia: ejemplos 54, 56 Caso B y 59, Ejemplos Ilustrativos]** Una entidad aplicará el párrafo 38 para determinar el momento determinado en el cual la licencia se transfiere al cliente. Sin embargo, el ingreso de actividades ordinarias no puede reconocerse por una licencia que proporciona un derecho a utilizar la propiedad intelectual antes del comienzo de periodo durante el cual el cliente es capaz de utilizar y beneficiarse de ésta. Por ejemplo, si el periodo de una licencia de un programa informático comienza antes de que una entidad proporcione al cliente (o haga disponible de otro modo) un código que le permita el uso inmediato de dicho programa, la entidad no reconocería un ingreso de actividades ordinarias antes de que se haya proporcionado dicho código (o se haga disponible por otro medio). **[Referencia: párrafos FC414 y FC414S a FC414U, Fundamentos de las Conclusiones]**
- B62 Una entidad no considerará los siguientes factores al determinar si una licencia proporciona un derecho de acceso a la propiedad intelectual o un derecho al uso de la propiedad intelectual de la entidad:

- (a) Restricciones de tiempo, región geográfica o uso—esas restricciones definen los atributos de la licencia comprometida, en lugar de definir si la entidad satisface su obligación de desempeño en un momento determinado o a lo largo del tiempo. **[Referencia: párrafos FC4140 a FC414R, Fundamentos de las Conclusiones y ejemplo 59, Ejemplos Ilustrativos]**
- (b) Las garantías proporcionadas por la entidad de que tiene una patente válida de propiedad intelectual y que defenderá esa patente del uso no autorizado—un compromiso de defender un derecho de patente no es una obligación de desempeño porque el acto de defender una patente protege el valor de los activos de propiedad intelectual de la entidad y asegura al cliente que la licencia transferida cumple las especificaciones de la licencia comprometida en el contrato.

[Referencia: párrafo FC411, Fundamentos de las Conclusiones]

Regalías basadas en ventas o uso

[Referencia: párrafos FC415 a FC421J, Fundamentos de las Conclusiones]

B63 A pesar de los requerimientos de los párrafos 56 a 59, una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias por regalías basadas en ventas o uso comprometidas a cambio de una licencia de propiedad intelectual, solo cuando (o a medida que) ocurra uno de los siguientes sucesos:

- (a) tenga lugar la venta o uso posterior; y
- (b) La obligación de desempeño a la que se ha asignado parte o todas las regalías basadas en ventas o uso ha sido satisfecha (o parcialmente satisfecha).

[Referencia:

párrafos FC421A a FC421C, FC421H y FC421I, Fundamentos de las Conclusiones ejemplos 4, 35 y 61, Ejemplos Ilustrativos]

B63A El requerimiento para una regalía basada en ventas o en uso del párrafo B63 se aplica cuando la regalía se relaciona solo con una licencia de propiedad intelectual o cuando ésta es el elemento predominante con el que se relaciona la regalía (por ejemplo, la licencia de propiedad intelectual puede ser el elemento predominante con el que se relaciona la regalía cuando la entidad tiene una expectativa razonable de que el cliente atribuya de forma significativa más valor a la licencia que a otros bienes o servicios con los que se relaciona la regalía).

[Referencia:

párrafos FC421D a FC421G, Fundamentos de las Conclusiones ejemplos 57 y 60, Ejemplos Ilustrativos]

B63B Cuando el requerimiento del párrafo B63A se cumple, los ingresos de actividades ordinarias procedentes de una regalía basada en ventas o en uso se reconocerán completamente de acuerdo con el párrafo B63. Cuando el requerimiento del párrafo B63A no se cumple, los requerimientos sobre la

contraprestación variable de los párrafos 50 a 59 se aplican a la regalía basada en ventas o en uso.

[Referencia: párrafo FC421J, Fundamentos de las Conclusiones]

Acuerdos de recompra

[Referencia:

párrafo 38

párrafos FC422 a FC423, Fundamentos de las Conclusiones]

B64 Un acuerdo de recompra es un contrato en el que una entidad vende un activo y también se compromete o tiene la opción (en el mismo contrato o en otro) de recomprarlo. El activo recomprado puede ser el que se vendió originalmente al cliente, uno que sea sustancialmente igual, u otro del que el activo originalmente vendido es un componente.

B65 Los acuerdos de recompra generalmente tienen tres formas:

- (a) la obligación de una entidad de recomprar el activo (a término);
- (b) el derecho de una entidad de recomprar el activo (una opción de compra); y
- (c) la obligación de una entidad de recomprar el activo a petición del cliente (una opción de venta).

Un contrato a término o una opción de compra

[Referencia: párrafos FC424 a FC427, Fundamentos de las Conclusiones]

B66 Si una entidad tiene una obligación o un derecho a recomprar el activo (mediante un contrato a término o una opción de compra), un cliente no obtiene el control del activo, porque el cliente está limitado en su capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, aun cuando el cliente pueda tener posesión física del activo. Por consiguiente, la entidad contabilizará el contrato de una de las siguientes formas:

- (a) un arrendamiento de acuerdo con la NIIF 16 *Arrendamientos*, si la entidad puede o debe recomprar el activo por un importe que menor que su precio de venta original **[Referencia: párrafos 61 a 88, NIIF 16]**, a menos que el contrato sea parte de una transacción de venta con arrendamiento posterior. Si el contrato es parte de una transacción de venta con arrendamiento posterior, la entidad continuará reconociendo el activo y reconocerá un pasivo financiero por cualquier contraprestación recibida del cliente. **[Referencia: párrafo 103, NIIF 16]** La entidad contabilizará el pasivo financiero de acuerdo con la NIIF 9; o
- (b) un acuerdo financiero de acuerdo con el párrafo B68, si la entidad puede o debe recomprar el activo por un importe que es igual o mayor que su precio de venta original. **[Referencia: ejemplo 62 Caso A, Ejemplos Ilustrativos]**

B67 Al comparar el precio de recompra con el precio de venta, una entidad considerará el valor temporal del dinero.

B68 Si el acuerdo de recompra es un acuerdo financiero, la entidad continuará reconociendo el activo y también reconocerá un pasivo financiero por cualquier contraprestación recibida del cliente. La entidad reconocerá la diferencia entre el importe de la contraprestación recibida del cliente y el importe de la contraprestación a pagar al cliente como intereses y, si procede, como costos de procesamiento y tenencia (por ejemplo, seguro).

[Referencia: ejemplo 62 Caso A, Ejemplos Ilustrativos]

B69 Si la opción vence sin ejercerse, una entidad dará de baja en cuentas el pasivo y reconocerá el ingreso de actividades ordinarias.

Una opción de venta

[Referencia: párrafos FC428 a FC431, Fundamentos de las Conclusiones]

B70 Si una entidad tiene una obligación de recomprar el activo a petición del cliente (una opción de venta) a un precio que sea menor que el precio de venta original del activo, ésta considerará al comienzo del contrato si el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer ese derecho. El ejercicio del cliente de ese derecho dará lugar a que éste pague efectivamente la contraprestación a la entidad por el derecho a utilizar un activo especificado por un periodo de tiempo. Por ello, si el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer ese derecho, la entidad contabilizará el acuerdo como un arrendamiento de acuerdo con la NIIF 16 **[Referencia: ejemplo 62 Caso B, Ejemplos Ilustrativos y párrafos 61 a 88, NIIF 16]**, a menos que el contrato sea parte de una transacción de venta con arrendamiento posterior. Si el contrato es parte de una transacción de venta con arrendamiento posterior, la entidad continuará reconociendo el activo y reconocerá un pasivo financiero por cualquier contraprestación recibida del cliente. **[Referencia: párrafo 103, NIIF 16]** La entidad contabilizará el pasivo financiero de acuerdo con la NIIF 9.

B71 Para determinar si un cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer ese derecho, una entidad considerará varios factores, incluyendo la relación del precio de recompra con el valor de mercado esperado del activo en la fecha de la recompra y el tiempo hasta que venza el derecho. Por ejemplo, si el precio de recompra se espera que supere de forma significativa el valor de mercado del activo, esto puede indicar que el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer la opción de venta.

[Referencia: ejemplo 62 Caso B, Ejemplos Ilustrativos]

B72 Si el cliente no tiene un incentivo económico significativo para ejercer su derecho a un precio que sea menor que el precio de venta original del activo, la entidad contabilizará el acuerdo como si fuera la venta de un producto con un derecho de devolución como se describe en los párrafos B20 a B27.

B73 Si el precio de recompra del activo es igual o mayor que el precio de venta original y es más que el valor de mercado esperado del activo, el contrato es, de hecho, un acuerdo financiero y, por ello, se contabilizará como se describe en el párrafo B68.

- B74 Si el precio de recompra del activo es igual o mayor que el precio de venta original y es menor o igual que el valor de mercado esperado del activo, y el cliente no tiene un incentivo económico significativo de ejercer su derecho, entonces la entidad contabilizará el acuerdo como si fuera la venta de un producto con un derecho de devolución como se describe en los párrafos B20 a B27.
- B75 Al comparar el precio de recompra con el precio de venta, una entidad considerará el valor temporal del dinero.
- B76 Si la opción vence sin ejercerse, una entidad dará de baja en cuentas el pasivo y reconocerá el ingreso de actividades ordinarias.

Acuerdos de depósito

[Referencia: párrafo 38]

- B77 Cuando una entidad entrega un producto a otra (tal como un intermediario o distribuidor) para la venta final a clientes, la entidad evaluará si esa otra parte ha obtenido el control del producto en ese momento concreto. Un producto que se ha entregado a un tercero puede conservarse como un acuerdo de depósito si ese tercero no ha obtenido el control del producto. Por consiguiente, una entidad no reconocerá ingresos de actividades ordinarias en el momento de la entrega de un producto a un tercero si el producto entregado se mantiene en depósito.
- B78 Indicadores de que un acuerdo es un acuerdo de depósito incluyen, pero no se limitan a los siguientes:
- (a) el producto está controlado por la entidad hasta que ocurra un suceso especificado, tal como la venta del producto a un cliente del intermediario o hasta que venza un periodo especificado;
 - (b) la entidad es capaz de requerir la devolución del producto o transferirlo a un tercero (tal como otro intermediario); y
 - (c) el intermediario no tiene una obligación incondicional de pagar el producto (aunque puede ser requerido a pagar un depósito).

Acuerdos de entrega posterior a la facturación

[Referencia: ejemplo 63, Ejemplos Ilustrativos]

- B79 Un acuerdo de entrega posterior a la facturación es un contrato según el cual una entidad factura a un cliente por un producto, pero la entidad conserva la posesión física de éste hasta que se le transfiera al cliente en un momento determinado en el futuro. Por ejemplo, un cliente puede solicitar que una entidad realice un contrato de este tipo, debido a que carece de espacio disponible para el producto o por retrasos en la programación de producción del cliente.
- B80 Una entidad determinará cuándo ha satisfecho su obligación de desempeño de transferir un producto, evaluando cuándo obtiene el cliente el control de ese producto (véase el párrafo 38). Para algunos contratos, el control se transfiere cuando el producto se entrega en la ubicación del cliente o cuando el producto

se envía, dependiendo de los términos del contrato (incluyendo las condiciones de entrega y envío). Sin embargo, para algunos contratos, un cliente puede obtener el control de un producto, aun cuando dicho producto permanezca en posesión física de una entidad. En ese caso, el cliente tiene la capacidad de redirigir el uso del producto y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, aun cuando haya decidido no ejercer su derecho a tomar posesión física. Por consiguiente, la entidad no controla el producto. En su lugar, la entidad proporciona servicios de custodia al cliente sobre el activo de éste.

B81 Además de la aplicación de los requerimientos del párrafo 38, para que un cliente haya obtenido el control de un producto en un acuerdo de entrega posterior a la facturación, deben cumplirse todos los criterios siguientes:

- (a) la razón del acuerdo de entrega posterior a la facturación debe ser formal (por ejemplo, el cliente ha solicitado el acuerdo);
- (b) el producto debe estar identificado por separado como que pertenece al cliente;
- (c) el producto debe estar actualmente listo para la transferencia física al cliente; y
- (d) la entidad no puede tener la capacidad de utilizar el producto o redirigirlo hacia otro cliente.

B82 Si una entidad reconoce el ingreso de actividades ordinarias por la venta de un producto en la forma de entrega posterior a la facturación, considerará si tiene obligaciones de desempeño pendientes (por ejemplo, servicios de custodia) de acuerdo con los párrafos 22 a 30 a las que asignará una parte del precio de la transacción de acuerdo con los párrafos 73 a 86.

Aceptación del cliente

B83 De acuerdo con el párrafo 38(e), la aceptación de un cliente de un activo puede indicar que el cliente ha obtenido su control. Las cláusulas de aceptación del cliente permiten a éste cancelar un contrato o requerir que una entidad tome acciones para remediar que un bien o servicio no cumpla las especificaciones acordadas. Una entidad considerará estas cláusulas al evaluar cuándo un cliente obtiene el control de un bien o servicio.

B84 Si una entidad puede determinar de forma objetiva que se ha transferido el control del bien o servicio al cliente de acuerdo con las especificaciones acordadas en el contrato, entonces la aceptación del cliente es una formalidad que no afectaría a la determinación de la entidad de cuándo el cliente ha obtenido el control del bien o servicio. Por ejemplo, si la cláusula de aceptación del cliente se basa en el cumplimiento de características de tamaño o peso especificadas, una entidad podría determinar si esos criterios se han cumplido antes de recibir confirmación de la aceptación del cliente. La experiencia de la entidad con contratos para bienes o servicios similares puede proporcionar evidencia de que un bien o servicio proporcionado al cliente reúne las especificaciones acordadas en el contrato. Si los ingresos de actividades ordinarias se reconocen antes de la aceptación del cliente, una entidad todavía debe considerar si existen obligaciones de desempeño

pendientes (por ejemplo, instalación de equipos) y evaluará si debe contabilizarlas por separado.

B85 Sin embargo, si una entidad no puede determinar de forma objetiva que el bien o servicio proporcionado al cliente reúne las especificaciones acordadas en el contrato, entonces la entidad no podría concluir que el cliente ha obtenido el control hasta que la entidad reciba la aceptación del cliente. Esto es así porque en esa circunstancia, la entidad no puede determinar que el cliente tiene la capacidad de redirigir el uso del bien o servicio y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes.

B86 Si una entidad entrega productos a un cliente a efectos de prueba o evaluación y el cliente no se ha comprometido a pagar cualquier contraprestación hasta que venza el periodo de prueba, el control del producto no se ha transferido al cliente hasta que éste acepte el producto o venza el periodo de prueba.

Información a revelar sobre ingresos de actividades ordinarias desagregados

[Referencia:

párrafos FC335 a FC340, Fundamentos de las Conclusiones ejemplo 41, Ejemplos Ilustrativos]

B87 El párrafo 114 requiere que una entidad desagregue los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes en categorías que representen la forma en que la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos. Por consiguiente, la medida en que los ingresos de actividades ordinarias de una entidad se desagregan a efectos de esta información a revelar dependerá de los hechos y circunstancias relativos a los contratos de la entidad con clientes. Algunas entidades pueden necesitar utilizar más de un tipo de categoría para cumplir el objetivo del párrafo 114 de desagregar los ingresos de actividades ordinarias. Otras entidades pueden cumplir el objetivo utilizando solo un tipo de categoría para desagregar los ingresos de actividades ordinarias.

B88 Al seleccionar el tipo de categoría (o categorías) a utilizar para desagregar los ingresos de actividades ordinarias, una entidad considerará la forma en que se ha presentado la información sobre los ingresos de actividades ordinarias de la entidad para otros propósitos, incluyendo todos los siguientes:

- (a) información a revelar presentada fuera de los estados financieros (por ejemplo, publicación de ganancias, informes anuales o presentaciones a inversores);
- (b) información regularmente revisada por la máxima autoridad en la toma de decisiones **[Referencia: párrafo 7, NIIF 8]** para evaluar el rendimiento financiero de los segmentos de operación; y

- (c) otra información que sea similar a los tipos de información identificados en el párrafo B88(a) y (b) y que utiliza la entidad o usuarios de los estados financieros de la entidad para evaluar el rendimiento financiero de la entidad o tomar decisiones sobre asignación de recursos.

B89 Ejemplos de categorías que puede ser apropiado incluir, pero que no se limitan a todos los siguientes:

- (a) tipo de bien o servicio (por ejemplo, líneas de productos principales);
- (b) región geográfica (por ejemplo, país o región);
- (c) mercado o tipo de cliente (por ejemplo, clientes del gobierno y que no son del gobierno);
- (d) tipo de contrato (por ejemplo, contratos a precio fijo y por tiempo y por materiales);
- (e) duración del contrato (por ejemplo, contratos a corto y a largo plazo);
- (f) calendario de transferencia de bienes o servicios (por ejemplo, ingresos de actividades ordinarias procedentes de bienes o servicios transferidos a clientes en un momento determinado e ingresos de actividades ordinarias procedentes de bienes o servicios transferidos a lo largo del tiempo);
- (g) canales de ventas (por ejemplo, bienes vendidos directamente a clientes y bienes vendidos a través de intermediarios).

Apéndice C

Fecha de vigencia y transición

Este apéndice forma parte integrante de la NIIF y tiene el mismo carácter normativo que las otras partes de la Norma.

Fecha de vigencia

- C1 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. **[Referencia: párrafos FC446 a FC451 y FC453A a FC453H Fundamentos de las Conclusiones]** Se permite su aplicación anticipada. **[Referencia: párrafos FC452, FC453 y FC453G a FC453H, Fundamentos de las Conclusiones]** Si una entidad aplica esta Norma en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.
- C1A La NIIF 16 *Arrendamientos*, emitida en enero de 2016, modificó los párrafos 5, 97, B66 y B70. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 16.
- C1B *Aclaraciones a la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en abril de 2016, modificó los párrafos 26, 27, 29, B1, B34 a B38, B52, B53, B58, C2, C5 y C7, eliminó los párrafos B57 y añadió los párrafos B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A y C8A. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales sobre los que se informa que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. **[Referencia: párrafo FC453I, Fundamentos de las Conclusiones]** Se permite su aplicación anticipada. **[Referencia: párrafo FC453J, Fundamentos de las Conclusiones]** Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho. **[Referencia: párrafos FC1A y FC27A a FC27H, Fundamentos de las Conclusiones]**
- C1C La NIIF 17, emitida en mayo de 2017, modificó el párrafo 5. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 17.
- C1D La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* emitida en abril de 2024 modificó el párrafo 43. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Transición

- C2 A efectos de los requerimientos de transición de los párrafos C3 a C8A:
- (a) la fecha de aplicación inicial es el comienzo del periodo de presentación en que la entidad aplique esta Norma; y
 - (b) un contrato completado es un contrato para el cual la entidad ha transferido todos los bienes o servicios identificados de acuerdo con la NIC 11 *Contratos de Construcción*, NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias* e Interpretaciones relacionadas. **[Referencia: párrafos FC445A a FC445I, Fundamentos de las Conclusiones]**

C3 Una entidad aplicará esta Norma utilizando uno de los dos siguientes métodos:

- (a) de forma retroactiva a cada periodo sobre el que se informa anterior presentado en función de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*;¹ con sujeción a las soluciones prácticas previstas en el párrafo C5; **[Referencia: párrafos FC435 y FC436, Fundamentos de las Conclusiones]** o
- (b) retroactivamente con el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta Norma reconocido en la fecha de aplicación inicial, de acuerdo con los párrafos C7 y C8.

[Referencia: párrafos FC434 a 436, Fundamentos de las Conclusiones]

C4 A pesar de los requerimientos del párrafo 28 de la NIC 8, cuando se aplica por primera vez esta Norma, una entidad necesitará presentar únicamente la información cuantitativa requerida por el párrafo 28(f) de la NIC 8 **[Referencia: párrafo FC445, Fundamentos de las Conclusiones]** para el periodo anual inmediato que preceda a la fecha de aplicación inicial de esta Norma (el “periodo inmediato anterior”) y solo si la entidad aplica esta Norma de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo C3(a). Una entidad puede también presentar esta información para el periodo presente o para periodos comparativos anteriores, pero no se requiere que lo haga.

C5 Una entidad puede utilizar uno o más de las siguientes soluciones prácticas al aplicar esta Norma de forma retroactiva de acuerdo el párrafo C3(a):

- (a) para los contratos completados, **[Referencia: párrafo C2(b)]** una entidad no necesita reexpresar los que:
 - (i) comiencen y finalicen en el mismo periodo anual sobre el que se informa; o
 - (ii) sean contratos completados al comienzo del primer periodo presentado. **[Referencia: párrafos FC445M a FC445N Fundamentos de las Conclusiones]**
- (b) para contratos completados que tengan contraprestación variable, una entidad puede utilizar el precio de la transacción en la fecha en que se completó el contrato, en lugar de estimar los importes de contraprestación variable en los periodos sobre el que se informa comparativos.
- (c) para contratos que fueron modificados antes del comienzo del primer periodo presentado, una entidad no necesita reexpresar de forma retrospectiva el contrato para esas modificaciones del contrato de acuerdo con los párrafos 20 y 21. En su lugar, una entidad reflejará el efecto acumulado de todas las modificaciones que tengan lugar antes del comienzo del primer periodo presentado al:

1 Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

- (i) identificar las obligaciones de desempeño satisfechas y no satisfechas;
- (ii) determinación del precio de la transacción; y
- (iii) asignar el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño satisfechas y no satisfechas.

[Referencia: párrafos FC4450, FC445P y FC445R, Fundamentos de las Conclusiones]

- (d) para todos los periodos de presentación que se presentan antes de la fecha de la aplicación inicial, una entidad no necesita revelar el importe de los precios de la transacción asignados a las obligaciones de desempeño pendientes, ni una explicación de cuándo espera reconocer ese importe como ingresos de actividades ordinarias (véase el párrafo 120).

[Referencia: párrafo FC437, Fundamentos de las Conclusiones]

C6 Para cualquiera de las soluciones prácticas del párrafo C5 que utilice una entidad, ésta aplicará ese recurso de forma congruente a todos los contratos dentro de todos los periodos de presentación de informes presentados. Además, la entidad revelará toda la siguiente información:

- (a) las soluciones que se han utilizado; y
- (b) en la medida en que sea razonablemente posible, una evaluación cualitativa del efecto estimado de la aplicación de cada uno de dichas soluciones.

[Referencia: párrafo FC438, Fundamentos de las Conclusiones]

C7 Si una entidad opta por aplicar esta Norma de forma retroactiva, de acuerdo con el párrafo C3(b), reconocerá el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta Norma como un ajuste al saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio, según proceda) del periodo de presentación anual que incluya la fecha de aplicación inicial. Según este método de transición, una entidad podría optar por **[Referencia: párrafos FC445J a FC445L, Fundamentos de las Conclusiones]** aplicar aplicará esta Norma de forma retroactiva solo a contratos que no estén completados **[Referencia: párrafo C2(b)]** en la fecha de aplicación inicial (por ejemplo, 1 de enero de 2018 para una entidad con el 31 de diciembre como final de año).

[Referencia: párrafo FC441, Fundamentos de las Conclusiones]

C7A Una entidad que aplique esta Norma de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo C3(b) podría usar también la solución práctica descrita en el párrafo C5(c):

- (a) para todas las modificaciones de contratos que tengan lugar antes del comienzo de primer periodo presentado; o
- (b) para todas las modificaciones de contratos que tengan lugar antes de la fecha de aplicación inicial.

Si una entidad usa esta solución práctica, aplicará esta solución de forma congruente a todos los contratos y revelará la información requerida por el párrafo C6.

[Referencia: párrafos FC445P a FC445Q, Fundamentos de las Conclusiones]

C8 Para periodos de presentación que incluyan la fecha de aplicación inicial, una entidad proporcionará toda la información a revelar adicional siguiente, si esta Norma se aplica de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo C3(b):

- (a) el importe por el que cada partida de los estados financieros se ve afectada en el periodo de presentación actual por la aplicación de esta Norma en comparación con la NIC 11 y la NIC 18 y las Interpretaciones relacionadas que estuvieran vigentes antes del cambio; e
- (b) una explicación de las razones de los cambios significativos identificados en C8(a).

[Referencia: párrafos FC442 a FC443, Fundamentos de las Conclusiones]

C8A Una entidad aplicará *Aclaraciones a la NIIF 15* (véase el párrafo C1B) de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8. Al aplicar las modificaciones de forma retroactiva, una entidad utilizará las modificaciones como si hubieran estado incluidas en la NIIF 15 en la fecha de la aplicación inicial. Por consiguiente, una entidad no aplicará las modificaciones a periodos sobre los que se informa o a contratos a los que los requerimientos de la NIIF 15 no son aplicables de acuerdo con los párrafos C2 a C8. Por ejemplo, si una entidad aplica la NIIF 15, de acuerdo con el párrafo C3(b) solo a contratos que no son contratos completados en la fecha de aplicación inicial, no reexpresará los contratos completados en la fecha de aplicación inicial de la NIIF 15, a efectos de estas modificaciones.

[Referencia: párrafos FC445S a FC445U, Fundamentos de las Conclusiones]

Referencias a la NIIF 9

C9 Si una entidad aplica esta Norma, pero no aplica todavía la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, cualquier referencia en esta Norma a la NIIF 9 deberá interpretarse como una referencia a la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*.

Derogación de otras Normas

C10 Esta Norma sustituye a las siguientes Normas:

- (a) la NIC 11 *Contratos de Construcción*;
- (b) la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias*;
- (c) la CINIIF 13 *Programas de Fidelización de Clientes*;
- (d) la CINIIF 15 *Acuerdos para la Construcción de Inmuebles*;
- (e) la CINIIF 18 *Transferencias de Activos procedentes de Clientes*; y
- (f) la SIC-31 *Ingresos — Permutas de Servicios de Publicidad*.

Apéndice D

Modificaciones a otras NIIF

Este Apéndice describe las modificaciones a otras Normas que realizó el IASB cuando finalizó la NIIF 15. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Si una entidad aplica la NIIF 15 para un periodo anterior, dichas modificaciones deben ser aplicadas para ese periodo anterior.

* * * * *

Las modificaciones contenidas en este Apéndice cuando se emitió esta Norma en 2014 han sido incorporadas al texto de las Normas correspondientes publicadas en este volumen.

Aprobación por el Consejo de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes emitida en mayo de 2014

La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* se aprobó para su publicación por los dieciséis miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.²

Hans Hoogervorst

Presidente

Ian Mackintosh

Vicepresidente

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Martin Edelmann

Jan Engström

Patrick Finnegan

Gary Kabureck

Suzanne Lloyd

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Patricia McConnell

Takatsugu Ochi

Darrel Scott

Chungwoo Suh

Mary Tokar

Wei-Guo Zhang

² Prabhakar Kalavacherla era miembro del IASB cuando se votó en noviembre de 2013 comenzar el proceso de votación formal de la NIIF 15. Sin embargo, la NIIF 15 se finalizó y quedó lista para la aprobación por los miembros del IASB solo después de que el Sr. Kalavacherla se hubiera retirado del IASB, por completarse su mandato en 31 de diciembre de 2013.

**Aprobación por el Consejo de *Fecha de Vigencia de la NIIF 15*
emitida en septiembre de 2015**

Fecha de Vigencia de la NIIF 15 se aprobó para su publicación por los catorce miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Hans Hoogervorst	Presidente
Ian Mackintosh	Vicepresidente
Stephen Cooper	
Philippe Danjou	
Amaro Luiz de Oliveira Gomes	
Martin Edelmann	
Patrick Finnegan	
Gary Kabureck	
Suzanne Lloyd	
Takatsugu Ochi	
Darrel Scott	
Chungwoo Suh	
Mary Tokar	
Wei-Guo Zhang	

Aprobación por el Consejo de *Aclaraciones a la NIIF 15* Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes emitida en abril de 2016

Aclaraciones a la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes se aprobó para su publicación por trece de los catorce miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. El Sr. Ochi votó en contra. Su opinión en contrario se expone en los Fundamentos de las Conclusiones.

Hans Hoogervorst

Presidente

Ian Mackintosh

Vicepresidente

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Martin Edelmann

Patrick Finnegan

Amaro Gomes

Gary Kabureck

Suzanne Lloyd

Takatsugu Ochi

Darrel Scott

Chungwoo Suh

Mary Tokar

Wei-Guo Zhang

