PROCESO DIRECCIÓN DE FORMACIÓN PROFESIONAL INTEGRAL

FORMATO GUÍA DE APRENDIZAJE

IDENTIFICACIÓN DE LA GUIA DE APRENDIZAJE

GUÍA DE APRENDIZAJE No. 7 "FUNDAMENTACIÓN TRIBUTARIA"

- **Denominación del Programa de Formación:** TECNÓLOGO EN GESTIÓN CONTABLE Y FINANCIERA
- **Código del Programa de Formación:** 123102 V1
- **Nombre del Proyecto:** Implementación de un plan de trabajo para el mejoramiento del manejo contable de una unidad económica del departamento del Cauca.
  - **Fase del Proyecto:** Planeación: Estructurar la Empresa didáctica, de acuerdo con requerimientos contables, legales y administrativos.
  - **Actividad de Proyecto AP_3:** Implementar el sistema contable según la normatividad legal y los procedimientos organizacionales
  - **Actividad de Aprendizaje: Reconocer los fundamentos teóricos del sistema tributario** Aplicar conceptos y técnicas para causar hechos económicos relativos a otros pasivos según normas legales vigentes y políticas institucionales.
- **Competencia:**
  - Contabilizar los recursos de operación, inversión y financiación de acuerdo con las normas y políticas organizacionales.
- **Resultados de Aprendizaje Alcanzar:**
  - **21030101905** Registrar los hechos económicos según las normas comerciales, tributarias y laborales.
- **Duración de la Guía:** 48 Horas – 1 crédito

1. PRESENTACIÓN



Imagen 1

Apreciado aprendiz:

Las familias, personas y empresas son los protagonistas para que el Estado pueda cumplir con unos de los proyectos que se ha trazado, como es la obtención de ingresos e invertir en desarrollo social del país.

El conjunto de impuestos forma parte del sistema tributario que se encuentra establecido por ley, donde el propósito principal es la obtención de ingresos para el sostenimiento del Gasto Público, en otras palabras, es el cubrimiento de las necesidades de la sociedad en general.

Esta guía le permitirá a usted desarrollar los elementos suficientes para comprender los principios y la legislación del sistema tributario en Colombia.

"Los impuestos son el precio que pagamos por una sociedad civilizada"
Oliver Wendell Holmes

2. FORMULACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE APRENDIZAJE

3.1 Reflexión Inicial

Duración de la actividad: 2 horas (96 minutos de trabajo directo – 24 minutos de trabajo independiente)

Estimado aprendiz:

2.1.1. Querido aprendiz, desarrolle de forma individual la siguiente actividad teniendo como herramienta el material de apoyo: "Las compras" donde encontrará facturas de las diferentes operaciones en que incurren todas las familias en sus actividades cotidianas; ahora identifique el impacto que tiene los impuestos en el pago de estas actividades y reflexione al respecto dando respuesta a las preguntas que se plantean a continuación:

1. Indague con sus padres o familiares acerca de la forma cómo ellos contribuyen con el pago de impuestos y elabore una reflexión de 5 a 10 renglones al respecto.
2. ¿Cómo cree que usted o su familia podría participar activamente en el desarrollo económico y social de un país?
3. Si está contribuyendo al progreso de su país a través del pago de los impuestos ¿Qué beneficios considerara que puede recibir?

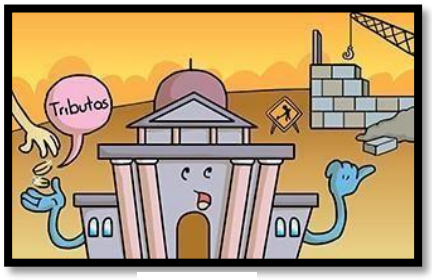


Imagen 2

A continuación, en una mesa redonda cada uno de los aprendices debe compartir la actividad realizada y dar una reflexión acerca de la participación que todo ciudadano tiene con respecto al mejoramiento de la sociedad. Al finalizar la actividad el instructor junto con el grupo dará una conclusión y reflexión relacionado con el tema.

Recuerde tener las anteriores actividades resueltas dentro de su portafolio de evidencias y esté atento a la retroalimentación de su instructor a las actividades antes planteadas.

3.2 Contextualización e identificación de conocimientos

Duración de la actividad: 2 horas (96 minutos de trabajo directo – 24 minutos de trabajo independiente)

Tenga presente que su formación profesional integral en el SENA es por proyectos, por tanto, lo invitamos a que realice y aplique en su proyecto formativo *"Creación de una empresa didáctica para aplicar criterios de*

reconocimiento y medición de los hechos económicos", los diferentes conocimientos teóricos y prácticos que se proponen en esta guía, la cual tiene como objetivo bridarle las herramientas que le permiten identificar la importancia de los conceptos en materia tributaria como contribuyentes, ciudadanos y desde el punto de vista contable. Por lo tanto, lo invitamos a desarrollar las siguientes actividades:

De acuerdo con sus conocimientos previos con su equipo de trabajo reflexione acerca de los siguientes interrogantes:

- ¿Qué impuestos y tarifas conoce a nivel nacional y distrital que se manejen en Colombia?
- ¿Qué sucedería si las personas naturales y jurídicas no cumplen con el deber de pagar sus impuestos cuando hubiese la obligación de hacerlo?
- ¿Todas las personas deberían contribuir, poco o mucho, por medio de la cancelación de impuestos a la financiación del Estado; indistintamente de sitrabajan, consumen o generen ganancias?
- ¿Consideraría justo que todas las personas cancelaran el mismo monto por concepto de impuestos independientemente de sus ingresos, consumos y ganancias? Argumente su posición.

Estimado Aprendiz: Es pertinente recordarle que debe mantener las anteriores actividades en su portafolio de evidencias, teniendo en cuenta la retroalimentación de su instructor ya que se constituye en un insumo importante para su proceso formativo de aprendizaje.



Biblioteca virtual SENA Ingrese a la base de datos SENA. Puede acceder a colecciones de libros, revistas, artículos, índices bibliográficos, resúmenes y tesis en texto completo en inglés y español, que pueden ser consultadas de la red del SENA.

http://biblioteca.sena.edu.co/ dar clic en bases de datos y puede acceder a: e-brary, Gale, Galé Cengage Learning, Océano para administración, Knovel, Océano universitas P&M, Proquest

3.3 Apropiación - Teorización o conceptualización

Duración de la actividad: 23 Horas (18 horas de trabajo directo – 5 horas de trabajo independiente)

Apreciado aprendiz, hemos reconocido la importancia que precisan los impuestos para la sostenibilidad de los Estados; ahora lo invitamos a construir conocimiento en colaboración de sus compañeros e instructor, por medio del desarrollo de los siguientes ítems:

3.3.1. En trabajo con su grupo de compañeros, lea a continuación los párrafos planteados, este atento a la explicación de su instructor acerca de los mismos, reflexione, aporte y elabore un resumen a través de un cuadro sinóptico, mapa conceptual o cualquier estratégica didáctica.

¿QUE SON LOS IMPUESTOS?

Es aquel tributo o carga que los individuos que viven en una determinada comunidad o país le deben pagar al estado que los representa, para que este, a través de ese pago pueda financiar sus gastos. De esto se

desprende, entonces, que el objetivo básico de los impuestos será el de financiar los gastos de un determinado estado.



Imagen 3

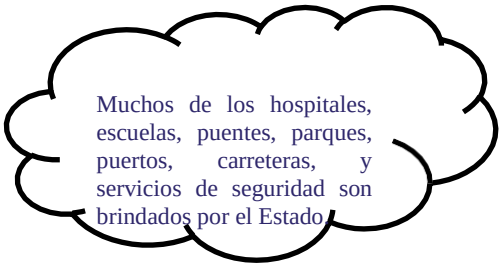


Imagen 4

Para financiar la construcción de infraestructuras y la prestación de servicios se requiere del aporte de los habitantes. A estos aportes se les llama impuestos o tributos.

Tal como su nombre lo indica, los impuestos son una imposición establecida por la ley y por lo tanto su pago es de carácter obligatorio. Por eso cuando un impuesto no se paga o se paga tarde, hay multas, sanciones administrativas e incluso consecuencias penales.

HISTORIA DE LOS IMPUESTOS:

En la Antigüedad, los imperios como Roma, Egipto o Babilonia se financiaban a través de tributos para mantener a sus gobernantes y realizar grandes obras.

En la Edad Media, los siervos debían pagar fuertes tributos a sus señores feudales por el uso de la tierra. Muchos de ellos convirtieron sus feudos en reinados y algunos de estos reinados se hicieron fuertes y se constituyeron en Estados modernos financiados con los tributos pagados por sus pueblos.



Imagen 5

La legislación tributaria ha sido creada por el Ministerio de hacienda, para determinar las obligaciones tributarias, estimadas en el presupuesto nacional, previstas por la ley cuyo objetivo es el reconocimiento del pago del impuesto.

Actualmente, los impuestos o tributos son más complejos que en el pasado y se pagan en diferentes situaciones: tales como cuando se obtiene un ingreso, al comprar un bien o pagar por un servicio, cuando se realiza importaciones o exportaciones, en el momento de adquirir una propiedad etc. Esto significa que hay muchos tipos de impuestos y algunos de ellos tienen fines específicos; por ejemplo, existe un impuesto que se recauda para el mantenimiento de carreteras o para mejorar la seguridad en las comunidades.

3.3.2. Por medio de una lectura comprensiva y desescolarizada del material de apoyo "***Fundamentación tributaria***", los textos planteados en la bibliografía o cualquier otro referente al tema, elabore una

cartilla que desarrolle los siguientes ítems, entréguelos a su instructor para ser socializada bajo la tutoría de éste en el ambiente de aprendizaje:

- Elementos de la obligación tributaria
- Diferencias entre impuestos, tasas y contribuciones. Ejemplo de cada uno.
- Clasificación de los impuestos.
- Características de los impuestos en Colombia.
- ¿Cuáles son los principales impuestos vigentes en Colombia?
- En Colombia quien tiene la facultad de establecer los tributos y en qué condiciones. Igualmente, quien debe cancelarlos. Responda teniendo en cuenta la Constitución Política (art. 338; art. 95 numeral 9; art. 215; art. 150 numerales 11 y 12)
- Bienes Gravados
- Bienes Exentos
- Bienes Excluidos
- Ingresos fuente nacional
- Ingreso fuente extranjera
- Contribuyentes y No Contribuyentes.
- Responsable y No Responsable

3.3.3. De manera autónoma, diligencie la siguiente rejilla; utilice los textos sugeridos en la sección de la bibliografía y demás libros necesarios, especialmente el Estatuto Tributario; luego el instructor escogerá a un grupo para socializar este punto y despejar inquietudes que se puedan presentar, por último, plasme esta información en su portafolio individual, como evidencia y que también le va a ser útil para el desarrollo de su proyecto.

	RENTA	**IVA**	**RENTA ESPECIAL**	**ICA**
Sujeto Activo				
Sujeto Pasivo				
Hecho generador				
Base Gravable				
Tarifa				
Periodo de pago				

3.3.4. De manera individual y desescolarizada lea con cuidado el Art. 499 y 506 del Estatuto Tributario, así como el resto de regulación expedida sobre la materia y posteriormente diligencie la siguiente rejilla con base al análisis de la lectura. Plasme esta información en su portafolio individual porque le servirá para el desarrollo de su proyecto.

	Quienes pueden Pertenecer	**Requisitos para pertenecer**	**Obligaciones/ Responsabilidades**	**Prohibiciones**
Responsable de IVA				
No responsable de IVA				

3.3.5. De manera colaborativa y con la orientación de su instructor, consulte y lea el material de apoyo, los textos sugeridos en la sección de la bibliografía, demás libros necesarios, páginas por internet, elaboré una cartilla acerca de los siguientes ítems:

1. ¿Qué es Retención en la Fuente?
2. ¿Qué son agentes de retención?
3. ¿A qué impuestos se le practica Retención en la fuente?
4. Hechos para efectuar la Retención y Reglas o situaciones cuando no se practica.
5. Obligaciones de los Agentes de Retención.
6. ¿Que son autorretenedores y quién pueden tener dicha facultad?
7. Tablas de retención en la fuente e ICA para el presente año (páginas web de la DIAN, Secretaria de hacienda municipal).
8. Cuadro de operaciones comerciales (compra y venta) entre regímenes teniendo como característica principal las diferentes responsabilidades en materia tributaria de cada contribuyente.

Este atento a la retroalimentación de su instructor el cual dará las pautas para socializar estos ítems, de igual manera debe conservar las evidencias dentro de su portafolio.

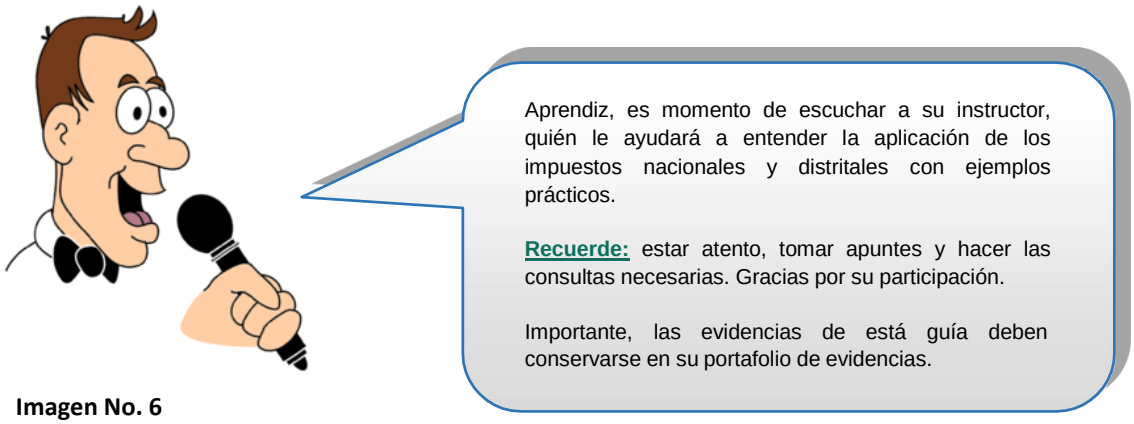


Imagen No. 6

3.3.6. El instructor presentará por lo menos 5 casos distintos y ejemplos por medio de contabilizaciones para practicar las retenciones en las fuentes por los diferentes tipos de impuestos entre los actores de una transacción de compraventa y teniendo en cuenta condiciones como régimen de IVA y calidad de agente de retención que revisten estos dos participantes (comprador y vendedor). Así mismo, se socializará de acuerdo con la NIC 12 Impuesto diferido los siguientes contenidos con ejercicios prácticos:

- Concepto
- Activos por impuestos diferidos
- Pasivos por impuestos diferidos
- Bases fiscales y bases contables
- Diferencias temporarias y diferencias temporales
- Medición
- Reconocimiento

3.4. Transferencia de conocimiento

Duración de la actividad: 12 horas de trabajo directo – 3 horas de trabajo independiente – Total 15 horas.



Imagen No. 7 – Tomado de:

Felicitaciones estimado aprendiz, luego de haber construido toda una serie de conocimientos teóricos, en conjunto con sus compañeros e instructor, es momento que demuestre todo lo que ha asimilado acerca de esta Guía. Por lo tanto, desarrolle el taller práctico "**FUNDAMENTACIÓN TRIBUTARIA**" propuesto por su instructor dando respuesta a su proyecto formativo y consérvelo dentro de su portafolio de evidencias. Este atento a la estrategia de revisión y valoración que plantee su instructor.

4. ACTIVIDADES DE EVALUACIÓN

Duración de la actividad: 1 hora evidencia de conocimiento – 2 horas evidencia de desempeño – 3 horas evidencia de producto – Total 6 horas.

Evidencias de Aprendizaje	Criterios de Evaluación	Técnicas e Instrumentos de Evaluación
Evidencias de Conocimiento: • Reconoce la legislación tributaria vigente en Colombia. • Identifica los regímenes establecidos por el Gobierno Nacional • Identifica los diversos tipos de impuestos de orden nacional y territorial y sus elementos. • Reconoce la Norma tributaria sobre el impuesto de renta, IVA, Impuesto al consumo e ICA. • Reconoce los regímenes tributarios y las responsabilidades de los contribuyentes	• Identifica en las organizaciones la legislación tributaria, según normativa. • Reconoce las diferencias entre un tributo nacional y local según normativa. • Calcula impuestos, de acuerdo con procedimiento técnico y normativa.	**Conocimiento:** **Instrumento:** Cuestionario **Técnica:** Formulación de Preguntas

Evidencias de Desempeño • Identifica los elementos de la obligación tributaria. • Conoce cómo funciona el calendario tributario. • Elabora el registro contable de la retención en los diferentes regímenes establecidos en Colombia • Identifica las diferentes tarifas de los impuestos de Renta, IVA, Consumo e ICA.		**<u>Desempeño:</u>** **Instrumento:** Lista de chequeo **Técnica:** Observación Sistemática
Evidencias de Producto: • Desarrollo del taller propuesto como parte del proyecto formativo		**<u>Producto:</u>** **Instrumento:** Lista de chequeo **Técnica:** Taller proyecto formativo.

5. GLOSARIO DE TÉRMINOS

- **AGENTES DE RETENCIÓN**: Es quien debe practicar la retención y revisar si al que le va a realizar el pago o abono en cuenta por el bien o servicio es sujeto pasivo del impuesto o si el concepto a pagar o abonar se encuentra sujeto a retención.
- **COMPENSACIÓN:** Es un mecanismo de extinción total o parcial de obligaciones entre acreedor y deudor, sin verificar que se haya cumplido la prestación objeto de las obligaciones a extinguir.
- **CONTRIBUYENTE**: es toda persona natural o jurídica que realiza una actividad económica o laboral que genera el pago de un impuesto y que asume una serie de deberes formales de acuerdo con el Código Tributario y a las normas y resoluciones de la autoridad tributaria. Asimismo, son contribuyentes aquellas personas con bienes inmobiliarios gravados por la ley.
- **ESTATUTO TRIBUTARIO**: Se encuentran las normas que regulan los impuestos administrados por la DIAN.
- **GRAVAMEN:** Del latín *gravamen*, un gravamen es una carga (una obligación, impuesto o tributo que se aplica a un inmueble, a un caudal o a un bien y al uso que se hace de estos). Se conoce como tipo de gravamen a la tasa que se aplica a la base imponible y que supone la cuota tributaria. Esta tasa puede ser fija o variable y se expresa a través de un porcentaje. Es un impuesto que grava los ingresos o las utilidades. Se trata de una carga que se impone a la persona o a un bien.
- **REFORMA TRIBUTARIA:** cambia uno o varios aspectos de la estructura tributaria, buscándose, a través de ella, aumentar o disminuir la cantidad de dinero que recibe el Estado por concepto de impuestos.
- **REGÍMENES ESPECIALES:** son normativas dirigidas a sectores económicos que por su naturaleza o actividad requieren de incentivos para el desarrollo de sus operaciones. Estos incentivos son otorgados en forma de exenciones al cumplimiento de ciertas obligaciones tributarias.
- **RENTA:** Son todos los Ingresos que constituyen Utilidades o beneficios que rinde una cosa o actividad.

6. REFERENTES BIBLIOGRÁFICOS

BIBLIOGRAFÍA:

- **CONTABILIDAD FINANCIERA Incluye NIIF**, primera Edición, Ediciones de la U. Autor Uriel Guillermo Angulo Guiza.
- **CONTABILIDAD PRESENTACIÓN DE ESTADO FINANCIEROS,** Grupo editorial Nueva Legislación Ltda., Autor Eduardo Godoy Ramírez
- **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN,** https://www.dian.gov.co/
- **SECRETARIA DISTRITAL DE HACIENDA,** http://www.shd.gov.co/shd/contribuyentes
- **ACCOUNTER,** https://www.accounter.co/
- **GERENCIE,** https://www.gerencie.com/

REFERENCIAS IMÁGENES

- Imagen 1: https://www.google.com.co/search?hl=es&biw=1366&bih=613&tbm=isch&sa=1&q=Los+tributos&oq=Los+tributos&gs_l
- Imagen 2: https://www.google.com.co/search?hl=es&biw=1366&bih=613&tbm=isch&sa=1&q=ni%C3%B1o+estudiando&oq=ni%C3%B1o+estu&gs_l
- Imagen 3 y 4: https://www.google.com.co/search?hl=es&biw=1366&bih=613&tbs=itp%3Aclipart&tbm=isch&sa=1&q=obligacion+tributaria&oq=obligacion+&gs_l=psy-ab.1.0.0l4.93939.96729.0.99082.11.11.0.0.0.0.343.1542.0j5j2j1.8.0....0 ..1.1.64.psy-ab..3.8.1542. 0i67k1.A6BCqWSvk8Q#imgrc=CG3IRgP9QyCB9M:
- Imagen 5: https://www.google.com.co/search?hl=es&biw=1366&bih=613&tbm=isch&sa=1&q=DIAN&oq=DIAN&gs_l

Imagen 6
http://www.canalgif.net/Gifs-animados/Profesiones/Locutores.asp?Page=3

WEBGRAFÍA

- Página Dirección de impuestos y aduanas Nacionales: http://www.dian.gov.co
- Página Cámara de Comercio de Bogotá: http://www.ccb.org.co
- Página Biblioteca SENA: http://www.sena.edu.co
- Página Ministerio de Comercio, Industria y Turismo: http://www.mincit.gov.co/
- Página Superintendencia de sociedades: http://www.supersociedades.gov.co
- Los impuestos y su clasificación: http://inpuestos-geografia.blogspot.com.co/

INFOGRAFIA

Biblioteca virtual SENA Ingrese a la base de datos SENA. Puede acceder a colecciones de libros, revistas, artículos, índices bibliográficos, resúmenes y tesis en texto completo en inglés y español, que pueden ser consultadas desde la red del SENA.
http://biblioteca.sena.edu.co/ dar clic en bases de datos y puede acceder a: e-brary, Gale, Galé Cengage Learning, Océano para administración, Knovel, Océano universitas P&M, Proquest

7. CONTROL DEL DOCUMENTO

	Nombre	Cargo	Dependencia	Fecha
Autor (es)	Sonia Vargas Mantilla	Instructora	Regional Norte de Santander – Centro CIES	Septiembre 2019
	Mercedes Bivanquez Villadiego	Instructora	Regional Atlántico – Centro de Comercio y Servicios	Septiembre 2019
	Juan Camilo Pulgarin Vanegas	Instructor	Coordinación contabilidad, Finanzas e impuestos / CSF – Distrito Capital	Septiembre 2019
	Fernán Alonso Cardona Quintero	Instructor	Coordinación contabilidad, Finanzas e impuestos / CSF – Distrito Capital	Septiembre 2019
Revisión	Jasbleidy Contreras Beltrán	Instructora	Coordinación contabilidad, Finanzas e impuestos / CSF – Distrito Capital	Septiembre 2019
Aprobación	Jorge Enrique Cifuentes Bolaños	Coordinador Académico	Coordinación contabilidad, Finanzas e impuestos / CSF – Distrito Capital	Diciembre 2019

CONTROL DE CAMBIOS (diligenciar únicamente si realiza ajustes a la guía)

	Nombre	Cargo	Dependencia	Fecha	Razón del Cambio
Autor (es)	Jasbleidy Contreras Beltrán	Instructora	Regional Distrito Capital – Centro de Servicios Financieros	Mayo 2020	Actualización contenido y formato de guía de aprendizaje
	Juan Camilo Pulgarin Vanegas	Instructor	Regional Distrito Capital – Centro de Servicios Financieros	Mayo 2020	Actualización contenido guía de aprendizaje
Verificación Técnica	Gerardo Alfonso Jiménez Bernal	Instructor	Regional Cundinamarca	Septiembre 2020	
	Juan Pablo Ríos Rodríguez	Instructor	Regional Antioquia	Septiembre 2020	
	Juliana María Osorio Ramírez	Instructor	Regional Valle	Septiembre 2020	
	Jairo Alberto Jiménez Benavidez	Instructor	Regional Valle	Septiembre 2020	
	José Manuel Montero Yanquen	Instructor	Regional Boyacá	Septiembre 2020	
	Alba Gisela Araque Orozco	Instructor	Regional Cúcuta	Septiembre 2020	
	Alejandra Arias Durán	Instructor	Regional Santander	Septiembre 2020	
	Blanca Yaneth Murallas Bueno	Coordinadora Académica	Regional Santander	Septiembre 2020	
Revisión	Jasbleidy Contreras Beltrán	Instructora	Coordinación Contabilidad, finanzas e Impuestos. CSF - Distrito Capital	Septiembre 2020	
Revisión y Aprobación	Jorge Enrique Cifuentes Bolaños	Coordinador Académico	Coordinación Contabilidad, finanzas e Impuestos. CSF - Distrito Capital	Septiembre 2020	



www.sena.edu.co
SENAComunica

PROCESO DIRECCIÓN DE FORMACIÓN PROFESIONAL INTEGRAL

FORMATO GUÍA DE APRENDIZAJE

Guía No. 16 INGRESOS Y GASTOS

- **Denominación del Programa de Formación**: Tecnología en Gestión Contable y de Información Financiera
- **Código del Programa de Formación**: 123101 Versión 1
- **Nombre del Proyecto:** Aplicación de la normativa contable, tributaria, laboral, comercial y financiera, a través de una empresa didáctica y/o del sector productivo
- **Fase del Proyecto**: PLANEACIÓN: Reconocer hechos económicos de acuerdo con normativa y políticas contables
- **Actividad de Proyecto** AP3 Identificar los hechos económicos para su reconocimiento y medición de acuerdo con normativa y políticas contables.
- **Actividad de Aprendizaje AA 16:** AA_16: Aplicar técnicas de reconocimiento y medición de los ingresos de acuerdo con normativa y políticas contables
- **Competencia:**
  210303022 Reconocer recursos financieros de acuerdo con metodología y normativa.
- **Resultados de Aprendizaje Alcanzar**:
  ESPECÍFICOS 210303022 05 Reconocer hechos económicos de acuerdo con políticas contables y normativa
  Duración de la Guía: 48 horas - Crédito

2. PRESENTACIÓN

El desarrollo de esta guía le permitirá al aprendiz adquirir los conocimientos para identificar, medir, reconocer, revelar y presentar los ingresos y gastos del periodo contable de acuerdo con los criterios establecidos por las NIIF.

Siendo los ingresos y los gastos dos rubros de gran importancia en la construcción de los estados financiaros se requiere que el aprendiz realice las actividades propuestas con mucho entusiasmo, de manera colaborativa, autónoma y organizada colocando su mayor empeño en la comprensión y desarrollo de este importante tema.

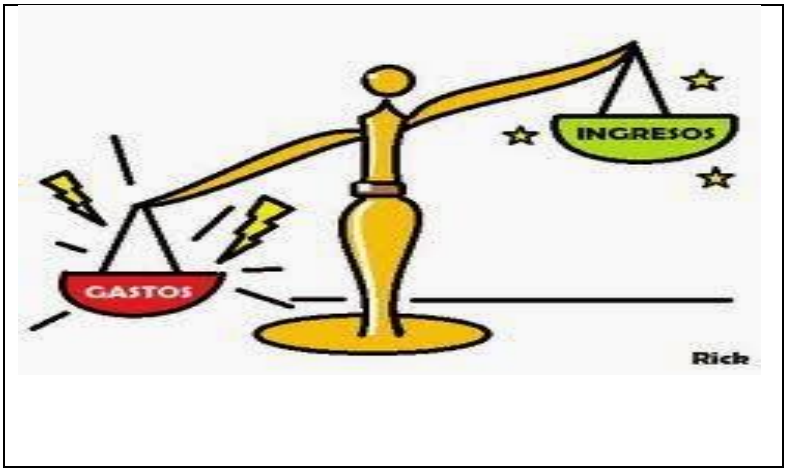


Imagen 1

Se hace necesario tener en cuenta que una vez desarrollada la guía debe ser aplicada al proyecto formativo, junto con el grupo de trabajo y así poder cumplir con la parte práctica y las metas de estudio.

3. FORMULACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE APRENDIZAJE

3.1 Actividades de Reflexión inicial

Duración de la actividad: 2 horas *(96 minutos de trabajo directo – 24 minutos de trabajo independiente)*

Para el desarrollo de esta actividad, los aprendices deben ver el video de forma desescolarizada e individual, en el siguiente link el cual nos habla sobre el manejo adecuado de los ingresos y gastos https://www.youtube.com/watch?v=8PEcigPsswE

Una vez comprendido el mensaje del video responda las siguientes preguntas:

- Ha realizado o realiza un control eficiente sobre lo que recibe y gasta en el mes.
- Qué actividad o actividades cree le ocasionan más gastos en el mes.
- Que gastos sacrificaría para que lo que recibe le sirviera para generar un remanente de ahorro en el mes.

3.2 Actividades de contextualización e identificación de conocimientos necesarios para el aprendizaje.

Duración de la actividad: 4 horas *(192 minutos de trabajo directo – 48 minutos de trabajo independiente)*

- Apreciado Aprendiz: Se propone con las siguientes actividades que a través de su proyecto formativo comprenda la importancia de la medición y reconocimiento de los ingresos y los gastos.
  Para ello realice de forma individual una infografía en la cual se evidencien los siguientes términos

  - ingreso
  - gasto
  - Cliente

- Proveedor
  Realice las siguientes actividades
- Ahora, relacione en una tabla los ingresos y gastos que se presentan en casa.
- Ha escuchado los términos reconocimiento, medición, presentación y revelación. De acuerdo a su conocimiento que significan.

De acuerdo a indicaciones de su instructor, se realizará la socialización de las actividades de reflexión inicial y contextualización, para concluir y aclarar las dudas.



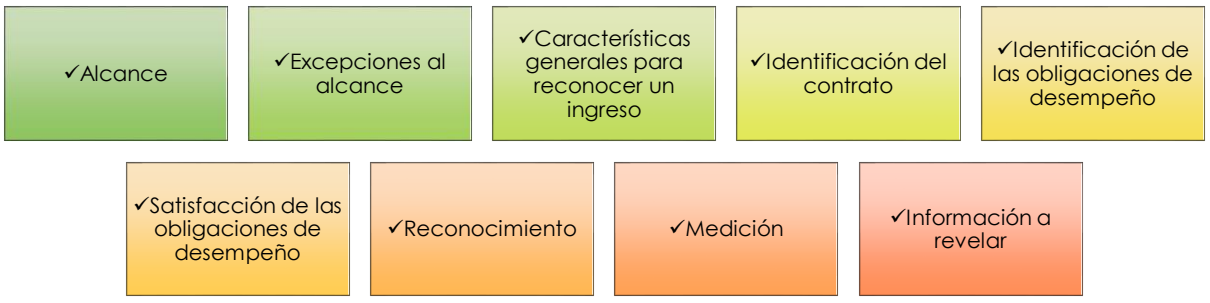
Biblioteca virtual SENA Ingrese a la base de datos SENA. Puede acceder a colecciones de libros, revistas, artículos, índices bibliográficos, resúmenes y tesis en texto completo en inglés y español, que pueden ser consultadas desde la red del SENA.

http://biblioteca.sena.edu.co/ dar clic en bases de datos y puede acceder a: e-brary, Gale, Galé Cengage Learning, Océano para administración, Knovel, Océano universitas P&M, Proquest

3.3 Actividades de apropiación del conocimiento (Conceptualización y Teorización)

Duración de la actividad: 20 horas *(960 minutos de trabajo directo – 240 minutos de trabajo independiente)*

3.3.1. El objetivo de la NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes" es establecer el tratamiento contable de los ingresos ordinarios que surgen de ciertos tipos de transacciones y otros eventos. De acuerdo con ello, en un mapa conceptual de manera desescolarizada e individual y establezca acerca de la norma lo siguiente:



"El instructor escogerá aleatoriamente a dos o tres aprendices de cualquier grupo con el fin de socializar el cuadro sinóptico. Este atento a participar"



3.3.2 En el desarrollo del punto anterior usted querido aprendiz, observó que los ingresos de actividades ordinarias se pueden discriminar de la siguiente forma:

Imagen 2

- ✓Venta de bienes
- ✓Prestación de servicios
- ✓Contratos con clientes
- ✓Contratos de construcción (con entidad contratista)
- ✓Contratos de intermediación o para negociar con ellos

Sin embargo, la NIIF 15 también establece como Ingresos las siguientes actividades ordinarias (a menos que sean específicos de actividades de inversión o de financiación), pero se deben reconocer y clasificar en una partida por separado dependiendo de la actividad que lo origina:

- ✓Intereses
- ✓Licencias y Regalías
- ✓Dividendos
- ✓Devoluciones de impuestos sobre las ganancias

De acuerdo a lo anterior de forma individual consulte cuáles son las actividades consideradas ordinarias que se pueden reconocer como ingresos y prepare un cuadro sinóptico con la explicación de cada una de ellas y dé ejemplos

El instructor elegirá de forma aleatoria 5 aprendices para socializar los puntos 3.3.1 y 3.3.2.

3.3.3. El instructor realizará una exposición de cómo se reconocen (contabilizan) los ingresos, teniendo en cuenta las cargas impositivas y explicando así el origen a la cuenta de Deudores y su manejo de acuerdo con la norma internacional, aplicado a los siguientes casos:





Imagen 3

Deje evidencia de dichas explicaciones, elabore por separado un cuadro de definiciones cada tema expuesto por el instructor explicándolo y dando un ejemplo de cada uno de ellos.

3.3.4. Ya entendido el reconocimiento de los ingresos, vamos a trabajar las cuentas por cobrar, para esto se hace indispensable diferenciar la información financiera de la fiscal, de acuerdo a la normativa

La información financiera sobre una cuenta por cobrar no es objeto de provisión, ya que la NIC 37 de Provisiones lo prohíbe; sin embargo, fiscalmente la provisión de cartera sirve para la deducción en la determinación de la base gravable del impuesto de renta.

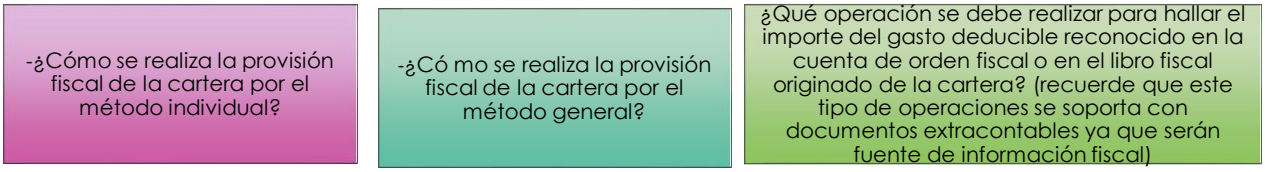
Indague y complete la información solicitada en el paralelo, en donde se establecen las principales diferencias entre la cartera financiera y la cartera fiscal

	CARTERA FINANCIERA	CARTERA FISCAL
La cartera es clasificada como activo o cómo activo contingente, explique		
¿Se reconoce o se revela y por qué?		
¿Dónde se presenta?		
¿Se puede utilizar algún método inicial para medir su valor? (Individual …)Explique		
¿Cómo se mide posteriormente la cartera?		

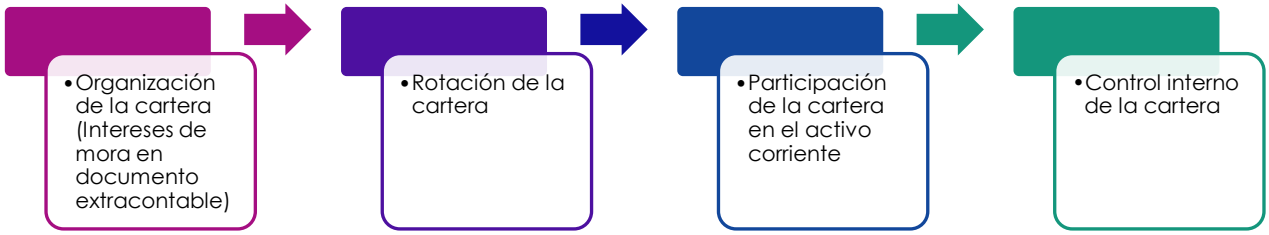
¿Qué método se aplica para la pérdida de valor del activo? (Deterioro o provisión) explique.		
¿La información para medir posteriormente el deterioro o la provisión se desarrolla sobre un grupo de datos o se hace de manera individual? Explique		

Este atento a la socialización de la actividad y su instructor complementará con la explicación recuerde conservar las actividades en su portafolio de evidencias.

3.3.5. Para efectos tributarios debemos darle un tratamiento a la cartera de acuerdo con los métodos que la legislación tributaria permite aplicar en Colombia. De forma individual y desescolarizada consultar y dar respuesta por escrito a los siguientes interrogantes:



3.3.6. Individualmente y como complemento del manejo de cartera elabore una infografía en la que se incluya:



Para los puntos 3.3.4, 3.3.5. Y 3.3.6. El instructor propondrá y explicará por medio de ejercicios desarrollados en sesión presencial, la diferencia entre el método individual y el método general. Participe activamente y guarde esta evidencia en su portafolio, incluyendo el manejo y elaboración del documento extracontable, ya que la provisión de cartera por ser información fiscal no se reconoce financieramente.

3.3.7. Ahora es momento de establecer la diferencia de algunos conceptos de acuerdo con las Normas Internacionales de información financiera, para ello de forma individual y desescolarizada ver la información presentada en el siguiente enlace:
https://prezi.com/vqoap4nudczi/gastos-y-costos-niif/

De acuerdo al contenido del enlace,

- ¿Cree usted que hay diferencias entre el termino costos y gastos? ¿Determiné cuáles?
- De una definición de ingresos, costos y gastos de acuerdo a las NIIF.

3.3.8. Abordaremos ahora las cuentas por cobrar desde la perspectiva financiera, individualmente consulte la forma técnica dada a los siguientes temas según la normativa:



- ✓ Reconocimiento de las cuentas por cobrar - clientes
- ✓ Medición inicial
- ✓ Medición posterior en ventas a crédito
- ✓ Abonos anticipados en ventas, pasivos de contrato
- ✓ Deterioro de las cuentas por cobrar - clientes

Imagen 4

Con la consulta realizada en su portafolio de evidencia elabore ejemplos que expliquen los siguientes casos, recuerde hacer el registro contable si el caso lo amerita y diligenciar el documento extracontable pertinente:

1. Ventas en dónde no exista transferencia del bien o del servicio, pero sí la existencia de una factura. (registro en la cuenta control por medio de la tabla extracontable)

2. Ventas en donde exista transferencia del bien, en donde la factura se entregue en el mismo momento o se haya entregado previamente. (Solamente causación, recuerde que no importa si se paga o no, siempre se debe causar)

    a. Venta de Régimen Común a gran contribuyente
    b. Venta de régimen común a un gran contribuyente que es autorretenedor
    c. Venta de régimen común a régimen común
    d. Venta de régimen común a régimen simplificado
    e. Venta de gran contribuyente a gran contribuyente
    f. Venta de gran contribuyente a un gran contribuyente que es autorretenedor
    g. Venta de un gran contribuyente a régimen común
    h. Venta de gran contribuyente a régimen simplificado

El instructor escogerá algún aprendiz, quién compartirá su respuesta al grupo, este atento a realizar las correcciones y aclaraciones de su tutor.

3.4. Actividades de transferencia del conocimiento.

Duración de la actividad: 18 Horas *(864 minutos trabajo directo – 216 minutos trabajo independiente)*

Estimado aprendiz, luego de haber desarrollado las anteriores evidencias y fomentar su conocimiento en normas internacionales, es momento que demuestre todo lo que ha asimilado acerca de esta Guía. Por tanto

3.4.1. Desarrolle el taller propuesto por el instructor para que sea aplicado a su proyecto formativo

Una vez socializada la guía debe presentarla y guardarla en su portafolio

4. ACTIVIDADES DE EVALUACIÓN

Duración de la actividad: 4 Horas (Evidencia de Conocimiento 1 hora, Evidencia de Desempeño 1 hora, Evidencia de Producto 2 horas)

Evidencias de Aprendizaje	Criterios de Evaluación	Técnicas e Instrumentos de Evaluación
Evidencias de Conocimiento : • Identifica la naturaleza de las cuentas de ingresos y gastos y su ubicación en el catálogo de cuentas • Identifica los diferentes conceptos aplicables a las NIIF tales como: reconocimiento, medición, presentación y revelación. **Evidencias de Desempeño:** • Realiza reconocimiento y medición de ingresos y gastos **Evidencias de Producto:** • Cumple con la aplicación práctica de los talleres y actividades asignadas	• Reconoce la cartera por cobrar, según las políticas contables y normativa • Registra los ingresos del ente económico de acuerdo con normativa y políticas contables	**Conocimiento** Instrumento: Cuestionario Técnica: Formulación de preguntas **Desempeño:** **Técnica:** Observación sistemática **Instrumento:** lista de chequeo de desempeño **Producto:** Técnica: Observación del producto Instrumento: lista de chequeo de producto del proyecto formativo

5. GLOSARIO DE TÉRMINOS

Medición: Procesos de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen o registran los elementos de los estados financieros.

Presentación: Mecanismo mediante el cual se presenta el estado de situación financiera, estado de resultados integral, estado de flujos de efectivo y cambios en el patrimonio de la entidad, junto con sus notas a los estados financieros.

Reconocimiento: Proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados integral, de una de las partidas que cumpla con la definición de un elemento que satisfaga los criterios de: a) Que sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a, o salga de la entidad, y b) Que la partida tenga un costo o un valor que pueda ser medido con fiabilidad.

Revelación: Presentación de información detallada sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, que le permite a los usuarios de la información financiera comprender de forma amplia los estados financieros de la entidad.

6. REFERENTES BILBIOGRÁFICOS

6.1 BIBLIOGRAFIA

- Luis Henry Moya Moreno. (2015). Políticas contables en la aplicación de las NIIF. Legis.
- Eduardo Godoy Ramírez. (2016). Aplicación contable para pequeñas y medianas empresas pymes. Nueva Legislación.
- NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes
- Vásquez., Franco,W. (2013). El abc de las niif.Bogotá:Legis.

WEBGRAFIA

- International Accounting Standars Board (2014). NIIF15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes.
- https://www.youtube.com/watch?v=8PEcigPsswE
- https://prezi.com/vgoap4nudczi/gastos-y-costos-niif/
- www.nicniif.org .(2010). Glosario de Términos. Recuperado de:
- http://www.nicniif.org/files/normas2010/parte%20b/70_glossary%20of%20terms%20f_139.pdf

Imágenes

- Imagen 1: https://sites.google.com/site/economiaenelextremadura/economia-4o/unidad-4-ingresos-y-gastos-del-estado
- Imagen 2: johnsonasociados.com, (2017).Niif. Recuperado de: http://www.johnsonasociados.com//images/portafolio/imagen_id_5935.png
- Imagen 3
- https://thumbs.dreamstime.com/z/d-man-toy-abacus-wooden-colorful-learn-counting-render-white-education-concept-57199656.jpg

- Imagen 4
  https://thumbs.dreamstime.com/z/superhero-near-smartphone-abacus-scores-screen-d-render-isolated-white-58627428.jpg

INFOGRAFIA
Biblioteca virtual SENA Ingrese a la base de datos SENA. Puede acceder a colecciones de libros, revistas, artículos, índices bibliográficos, resúmenes y tesis en texto completo en inglés y español, que pueden ser consultadas desde la red del SENA.

http://biblioteca.sena.edu.co/ dar clic en bases de datos y puede acceder a: e-brary, Gale, Galé Cengage Learning, Océano para administración, Knovel, Océano universitas P&M, Proquest

7. CONTROL DEL DOCUMENTO

	Nombre	**Cargo**	**Dependencia**	**Fecha**
Autor (es)	Alberto Guarín Cotrino	Instructor	Coordinación Contabilidad, finanzas e Impuestos. CSF - Distrito Capital	2018
	Claudia Briceida Coy Coy	Instructor	Coordinación Contabilidad, finanzas e Impuestos. CSF - Distrito Capital	2018
Verificadores Técnicos	Yuly Esperanza Ávila Vargas	Instructor	Coordinación Contabilidad, finanzas e Impuestos. CSF - Distrito Capital	2018
Revisión	Jasbleidy Contreras Beltrán	Instructora	Coordinación Contabilidad, finanzas e Impuestos. CSF - Distrito Capital	2019
Aprobación	Jorge Enrique Cifuentes Bolaños	Coordinador Académico	Coordinación Contabilidad, finanzas e Impuestos. CSF - Distrito Capital	2019

8. CONTROL DE CAMBIOS (diligenciar únicamente si realiza ajustes a la guía)

	Nombre	**Cargo**	**Dependencia**	**Fecha**	**Razón del Cambio**
Autor (es)	Pedro Cortés Sánchez	Instructor	Coordinación Contabilidad,	Abril 2020	Ajustes normativos y

			finanzas e Impuestos. CSF - Distrito Capital		complemento de actividades
Verificadores Técnicos	Gerardo Alfonso Jiménez Bernal	Instructor	Regional Cundinamarca	Septiembre 2020	
	Juan Pablo Ríos Rodríguez	Instructor	Regional Antioquia	Septiembre 2020	
	Juliana María Osorio Ramírez	Instructor	Regional Valle	Septiembre 2020	
	Jairo Alberto Jiménez Benavidez	Instructor	Regional Valle	Septiembre 2020	
	José Manuel Montero Yanquen	Instructor	Regional Boyacá	Septiembre 2020	
	Alba Gisela Araque Orozco	Instructor	Regional Cúcuta	Septiembre 2020	
	Alejandra Arias Durán	Instructor	Regional Santander	Septiembre 2020	
	Blanca Yaneth Murallas Bueno	Coordinadora Académica	Regional Santander	Septiembre 2020	
Revisión	Jasbleidy Contreras Beltrán	Instructora	Coordinación Contabilidad, finanzas e Impuestos. CSF - Distrito Capital	Septiembre 2020	
Revisión y Aprobación	Jorge Enrique Cifuentes Bolaños	Coordinador Académico	Coordinación Contabilidad, finanzas e Impuestos.	Septiembre 2020	

			CSF - Distrito Capital		

PROCESO DIRECCIÓN DE FORMACIÓN PROFESIONAL INTEGRAL

FORMATO GUÍA DE APRENDIZAJE

Guía No. 16 INGRESOS Y GASTOS

- **Denominación del Programa de Formación**: Tecnología en Gestión Contable y de Información Financiera
- **Código del Programa de Formación**: 123101 Versión 1
- **Nombre del Proyecto:** Aplicación de la normativa contable, tributaria, laboral, comercial y financiera, a través de una empresa didáctica y/o del sector productivo
- **Fase del Proyecto**: PLANEACIÓN: Reconocer hechos económicos de acuerdo con normativa y políticas contables
- **Actividad de Proyecto** AP3 Identificar los hechos económicos para su reconocimiento y medición de acuerdo con normativa y políticas contables.
- **Actividad de Aprendizaje AA 16:** AA_16: Aplicar técnicas de reconocimiento y medición de los ingresos de acuerdo con normativa y políticas contables
- **Competencia:**
  210303022 Reconocer recursos financieros de acuerdo con metodología y normativa.
- **Resultados de Aprendizaje Alcanzar**:
  ESPECÍFICOS 210303022 05 Reconocer hechos económicos de acuerdo con políticas contables y normativa
  Duración de la Guía: 48 horas - Crédito

2. PRESENTACIÓN

El desarrollo de esta guía le permitirá al aprendiz adquirir los conocimientos para identificar, medir, reconocer, revelar y presentar los ingresos y gastos del periodo contable de acuerdo con los criterios establecidos por las NIIF.

Siendo los ingresos y los gastos dos rubros de gran importancia en la construcción de los estados financiaros se requiere que el aprendiz realice las actividades propuestas con mucho entusiasmo, de manera colaborativa, autónoma y organizada colocando su mayor empeño en la comprensión y desarrollo de este importante tema.

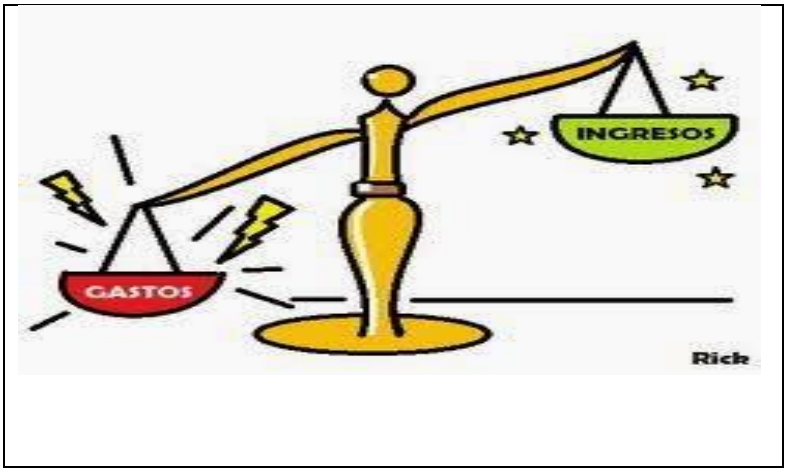


Imagen 1

Se hace necesario tener en cuenta que una vez desarrollada la guía debe ser aplicada al proyecto formativo, junto con el grupo de trabajo y así poder cumplir con la parte práctica y las metas de estudio.

3. FORMULACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE APRENDIZAJE

3.1 Actividades de Reflexión inicial

Duración de la actividad: 2 horas *(96 minutos de trabajo directo – 24 minutos de trabajo independiente)*

Para el desarrollo de esta actividad, los aprendices deben ver el video de forma desescolarizada e individual, en el siguiente link el cual nos habla sobre el manejo adecuado de los ingresos y gastos https://www.youtube.com/watch?v=8PEcigPsswE

Una vez comprendido el mensaje del video responda las siguientes preguntas:

- Ha realizado o realiza un control eficiente sobre lo que recibe y gasta en el mes.
- Qué actividad o actividades cree le ocasionan más gastos en el mes.
- Que gastos sacrificaría para que lo que recibe le sirviera para generar un remanente de ahorro en el mes.

3.2 Actividades de contextualización e identificación de conocimientos necesarios para el aprendizaje.

Duración de la actividad: 4 horas *(192 minutos de trabajo directo – 48 minutos de trabajo independiente)*

- Apreciado Aprendiz: Se propone con las siguientes actividades que a través de su proyecto formativo comprenda la importancia de la medición y reconocimiento de los ingresos y los gastos.
  Para ello realice de forma individual una infografía en la cual se evidencien los siguientes términos

  - ingreso
  - gasto
  - Cliente

- Proveedor
  Realice las siguientes actividades
- Ahora, relacione en una tabla los ingresos y gastos que se presentan en casa.
- Ha escuchado los términos reconocimiento, medición, presentación y revelación. De acuerdo a su conocimiento que significan.

De acuerdo a indicaciones de su instructor, se realizará la socialización de las actividades de reflexión inicial y contextualización, para concluir y aclarar las dudas.



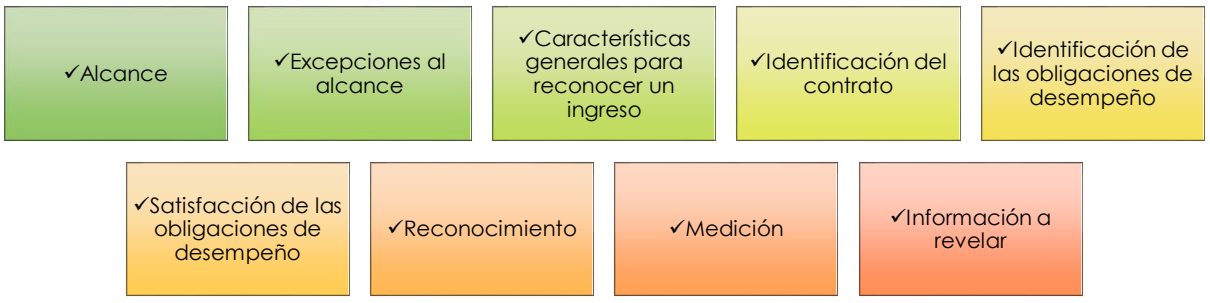
Biblioteca virtual SENA Ingrese a la base de datos SENA. Puede acceder a colecciones de libros, revistas, artículos, índices bibliográficos, resúmenes y tesis en texto completo en inglés y español, que pueden ser consultadas desde la red del SENA.

http://biblioteca.sena.edu.co/ dar clic en bases de datos y puede acceder a: e-brary, Gale, Galé Cengage Learning, Océano para administración, Knovel, Océano universitas P&M, Proquest

3.3 Actividades de apropiación del conocimiento (Conceptualización y Teorización)

Duración de la actividad: 20 horas *(960 minutos de trabajo directo – 240 minutos de trabajo independiente)*

3.3.1. El objetivo de la NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes" es establecer el tratamiento contable de los ingresos ordinarios que surgen de ciertos tipos de transacciones y otros eventos. De acuerdo con ello, en un mapa conceptual de manera desescolarizada e individual y establezca acerca de la norma lo siguiente:



"El instructor escogerá aleatoriamente a dos o tres aprendices de cualquier grupo con el fin de socializar el cuadro sinóptico. Este atento a participar"



3.3.2 En el desarrollo del punto anterior usted querido aprendiz, observó que los ingresos de actividades ordinarias se pueden discriminar de la siguiente forma:

Imagen 2

- ✓Venta de bienes
- ✓Prestación de servicios
- ✓Contratos con clientes
- ✓Contratos de construcción (con entidad contratista)
- ✓Contratos de intermediación o para negociar con ellos

Sin embargo, la NIIF 15 también establece como Ingresos las siguientes actividades ordinarias (a menos que sean específicos de actividades de inversión o de financiación), pero se deben reconocer y clasificar en una partida por separado dependiendo de la actividad que lo origina:

- ✓Intereses
- ✓Licencias y Regalías
- ✓Dividendos
- ✓Devoluciones de impuestos sobre las ganancias

De acuerdo a lo anterior de forma individual consulte cuáles son las actividades consideradas ordinarias que se pueden reconocer como ingresos y prepare un cuadro sinóptico con la explicación de cada una de ellas y dé ejemplos

El instructor elegirá de forma aleatoria 5 aprendices para socializar los puntos 3.3.1 y 3.3.2.

3.3.3. El instructor realizará una exposición de cómo se reconocen (contabilizan) los ingresos, teniendo en cuenta las cargas impositivas y explicando así el origen a la cuenta de Deudores y su manejo de acuerdo con la norma internacional, aplicado a los siguientes casos:





Imagen 3

Deje evidencia de dichas explicaciones, elabore por separado un cuadro de definiciones cada tema expuesto por el instructor explicándolo y dando un ejemplo de cada uno de ellos.

3.3.4. Ya entendido el reconocimiento de los ingresos, vamos a trabajar las cuentas por cobrar, para esto se hace indispensable diferenciar la información financiera de la fiscal, de acuerdo a la normativa

La información financiera sobre una cuenta por cobrar no es objeto de provisión, ya que la NIC 37 de Provisiones lo prohíbe; sin embargo, fiscalmente la provisión de cartera sirve para la deducción en la determinación de la base gravable del impuesto de renta.

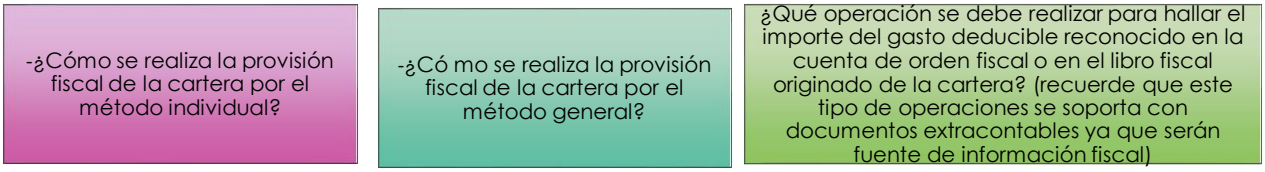
Indague y complete la información solicitada en el paralelo, en donde se establecen las principales diferencias entre la cartera financiera y la cartera fiscal

	CARTERA FINANCIERA	CARTERA FISCAL
La cartera es clasificada como activo o cómo activo contingente, explique		
¿Se reconoce o se revela y por qué?		
¿Dónde se presenta?		
¿Se puede utilizar algún método inicial para medir su valor? (Individual …)Explique		
¿Cómo se mide posteriormente la cartera?		

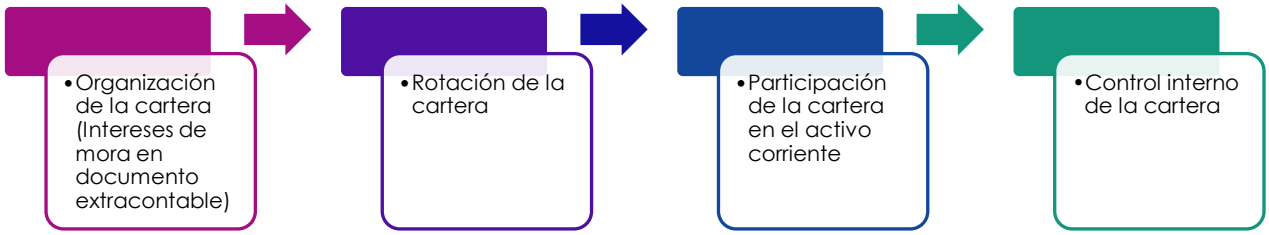
¿Qué método se aplica para la pérdida de valor del activo? (Deterioro o provisión) explique.		
¿La información para medir posteriormente el deterioro o la provisión se desarrolla sobre un grupo de datos o se hace de manera individual? Explique		

Este atento a la socialización de la actividad y su instructor complementará con la explicación recuerde conservar las actividades en su portafolio de evidencias.

3.3.5. Para efectos tributarios debemos darle un tratamiento a la cartera de acuerdo con los métodos que la legislación tributaria permite aplicar en Colombia. De forma individual y desescolarizada consultar y dar respuesta por escrito a los siguientes interrogantes:



3.3.6. Individualmente y como complemento del manejo de cartera elabore una infografía en la que se incluya:



Para los puntos 3.3.4, 3.3.5. Y 3.3.6. El instructor propondrá y explicará por medio de ejercicios desarrollados en sesión presencial, la diferencia entre el método individual y el método general. Participe activamente y guarde esta evidencia en su portafolio, incluyendo el manejo y elaboración del documento extracontable, ya que la provisión de cartera por ser información fiscal no se reconoce financieramente.

3.3.7. Ahora es momento de establecer la diferencia de algunos conceptos de acuerdo con las Normas Internacionales de información financiera, para ello de forma individual y desescolarizada ver la información presentada en el siguiente enlace:
https://prezi.com/vqoap4nudczi/gastos-y-costos-niif/

De acuerdo al contenido del enlace,

- ¿Cree usted que hay diferencias entre el termino costos y gastos? ¿Determiné cuáles?
- De una definición de ingresos, costos y gastos de acuerdo a las NIIF.

3.3.8. Abordaremos ahora las cuentas por cobrar desde la perspectiva financiera, individualmente consulte la forma técnica dada a los siguientes temas según la normativa:



- ✓ Reconocimiento de las cuentas por cobrar - clientes
- ✓ Medición inicial
- ✓ Medición posterior en ventas a crédito
- ✓ Abonos anticipados en ventas, pasivos de contrato
- ✓ Deterioro de las cuentas por cobrar - clientes

Imagen 4

Con la consulta realizada en su portafolio de evidencia elabore ejemplos que expliquen los siguientes casos, recuerde hacer el registro contable si el caso lo amerita y diligenciar el documento extracontable pertinente:

1. Ventas en dónde no exista transferencia del bien o del servicio, pero sí la existencia de una factura. (registro en la cuenta control por medio de la tabla extracontable)

2. Ventas en donde exista transferencia del bien, en donde la factura se entregue en el mismo momento o se haya entregado previamente. (Solamente causación, recuerde que no importa si se paga o no, siempre se debe causar)

    a. Venta de Régimen Común a gran contribuyente
    b. Venta de régimen común a un gran contribuyente que es autorretenedor
    c. Venta de régimen común a régimen común
    d. Venta de régimen común a régimen simplificado
    e. Venta de gran contribuyente a gran contribuyente
    f. Venta de gran contribuyente a un gran contribuyente que es autorretenedor
    g. Venta de un gran contribuyente a régimen común
    h. Venta de gran contribuyente a régimen simplificado

El instructor escogerá algún aprendiz, quién compartirá su respuesta al grupo, este atento a realizar las correcciones y aclaraciones de su tutor.

3.4. Actividades de transferencia del conocimiento.

Duración de la actividad: 18 Horas *(864 minutos trabajo directo – 216 minutos trabajo independiente)*

Estimado aprendiz, luego de haber desarrollado las anteriores evidencias y fomentar su conocimiento en normas internacionales, es momento que demuestre todo lo que ha asimilado acerca de esta Guía. Por tanto

3.4.1. Desarrolle el taller propuesto por el instructor para que sea aplicado a su proyecto formativo

Una vez socializada la guía debe presentarla y guardarla en su portafolio

4. ACTIVIDADES DE EVALUACIÓN

Duración de la actividad: 4 Horas (Evidencia de Conocimiento 1 hora, Evidencia de Desempeño 1 hora, Evidencia de Producto 2 horas)

Evidencias de Aprendizaje	Criterios de Evaluación	Técnicas e Instrumentos de Evaluación
Evidencias de Conocimiento : • Identifica la naturaleza de las cuentas de ingresos y gastos y su ubicación en el catálogo de cuentas • Identifica los diferentes conceptos aplicables a las NIIF tales como: reconocimiento, medición, presentación y revelación. **Evidencias de Desempeño:** • Realiza reconocimiento y medición de ingresos y gastos **Evidencias de Producto:** • Cumple con la aplicación práctica de los talleres y actividades asignadas	• Reconoce la cartera por cobrar, según las políticas contables y normativa • Registra los ingresos del ente económico de acuerdo con normativa y políticas contables	**Conocimiento** Instrumento: Cuestionario Técnica: Formulación de preguntas **Desempeño:** **Técnica:** Observación sistemática **Instrumento:** lista de chequeo de desempeño **Producto:** Técnica: Observación del producto Instrumento: lista de chequeo de producto del proyecto formativo

5. GLOSARIO DE TÉRMINOS

Medición: Procesos de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen o registran los elementos de los estados financieros.

Presentación: Mecanismo mediante el cual se presenta el estado de situación financiera, estado de resultados integral, estado de flujos de efectivo y cambios en el patrimonio de la entidad, junto con sus notas a los estados financieros.

Reconocimiento: Proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados integral, de una de las partidas que cumpla con la definición de un elemento que satisfaga los criterios de: a) Que sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a, o salga de la entidad, y b) Que la partida tenga un costo o un valor que pueda ser medido con fiabilidad.

Revelación: Presentación de información detallada sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, que le permite a los usuarios de la información financiera comprender de forma amplia los estados financieros de la entidad.

6. REFERENTES BILBIOGRÁFICOS

6.1 BIBLIOGRAFIA

- Luis Henry Moya Moreno. (2015). Políticas contables en la aplicación de las NIIF. Legis.
- Eduardo Godoy Ramírez. (2016). Aplicación contable para pequeñas y medianas empresas pymes. Nueva Legislación.
- NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes
- Vásquez., Franco,W. (2013). El abc de las niif.Bogotá:Legis.

WEBGRAFIA

- International Accounting Standars Board (2014). NIIF15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes.
- https://www.youtube.com/watch?v=8PEcigPsswE
- https://prezi.com/vgoap4nudczi/gastos-y-costos-niif/
- www.nicniif.org .(2010). Glosario de Términos. Recuperado de:
- http://www.nicniif.org/files/normas2010/parte%20b/70_glossary%20of%20terms%20f_139.pdf

Imágenes

- Imagen 1: https://sites.google.com/site/economiaenelextremadura/economia-4o/unidad-4-ingresos-y-gastos-del-estado
- Imagen 2: johnsonasociados.com, (2017).Niif. Recuperado de: http://www.johnsonasociados.com//images/portafolio/imagen_id_5935.png
- Imagen 3
- https://thumbs.dreamstime.com/z/d-man-toy-abacus-wooden-colorful-learn-counting-render-white-education-concept-57199656.jpg

- Imagen 4
  https://thumbs.dreamstime.com/z/superhero-near-smartphone-abacus-scores-screen-d-render-isolated-white-58627428.jpg

INFOGRAFIA
Biblioteca virtual SENA Ingrese a la base de datos SENA. Puede acceder a colecciones de libros, revistas, artículos, índices bibliográficos, resúmenes y tesis en texto completo en inglés y español, que pueden ser consultadas desde la red del SENA.

http://biblioteca.sena.edu.co/ dar clic en bases de datos y puede acceder a: e-brary, Gale, Galé Cengage Learning, Océano para administración, Knovel, Océano universitas P&M, Proquest

7. CONTROL DEL DOCUMENTO

	Nombre	**Cargo**	**Dependencia**	**Fecha**
Autor (es)	Alberto Guarín Cotrino	Instructor	Coordinación Contabilidad, finanzas e Impuestos. CSF - Distrito Capital	2018
	Claudia Briceida Coy Coy	Instructor	Coordinación Contabilidad, finanzas e Impuestos. CSF - Distrito Capital	2018
Verificadores Técnicos	Yuly Esperanza Ávila Vargas	Instructor	Coordinación Contabilidad, finanzas e Impuestos. CSF - Distrito Capital	2018
Revisión	Jasbleidy Contreras Beltrán	Instructora	Coordinación Contabilidad, finanzas e Impuestos. CSF - Distrito Capital	2019
Aprobación	Jorge Enrique Cifuentes Bolaños	Coordinador Académico	Coordinación Contabilidad, finanzas e Impuestos. CSF - Distrito Capital	2019

8. CONTROL DE CAMBIOS (diligenciar únicamente si realiza ajustes a la guía)

	Nombre	**Cargo**	**Dependencia**	**Fecha**	**Razón del Cambio**
Autor (es)	Pedro Cortés Sánchez	Instructor	Coordinación Contabilidad,	Abril 2020	Ajustes normativos y

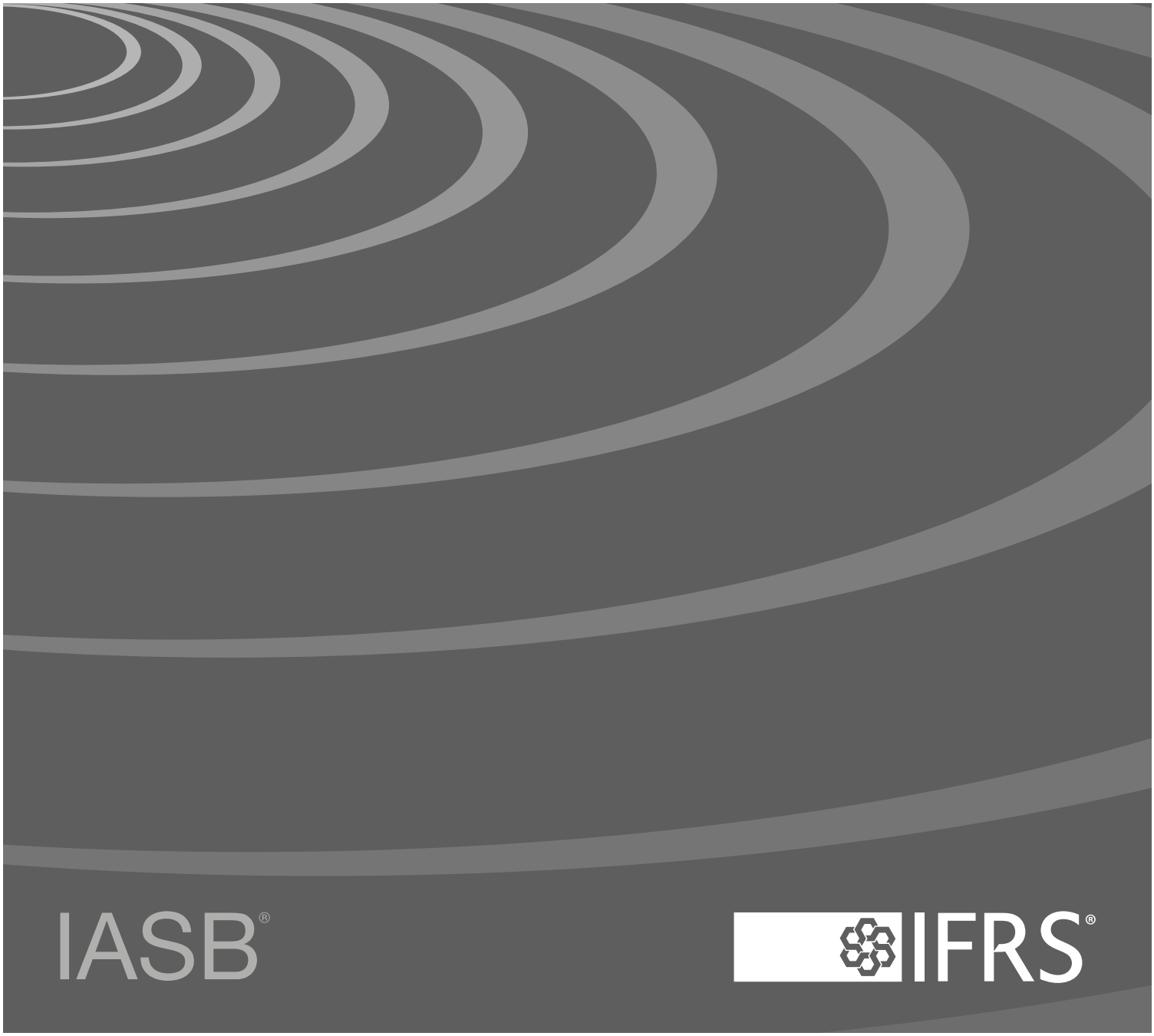
			finanzas e Impuestos. CSF - Distrito Capital		complemento de actividades
Verificadores Técnicos	Gerardo Alfonso Jiménez Bernal	Instructor	Regional Cundinamarca	Septiembre 2020	
	Juan Pablo Ríos Rodríguez	Instructor	Regional Antioquia	Septiembre 2020	
	Juliana María Osorio Ramírez	Instructor	Regional Valle	Septiembre 2020	
	Jairo Alberto Jiménez Benavidez	Instructor	Regional Valle	Septiembre 2020	
	José Manuel Montero Yanquen	Instructor	Regional Boyacá	Septiembre 2020	
	Alba Gisela Araque Orozco	Instructor	Regional Cúcuta	Septiembre 2020	
	Alejandra Arias Durán	Instructor	Regional Santander	Septiembre 2020	
	Blanca Yaneth Murallas Bueno	Coordinadora Académica	Regional Santander	Septiembre 2020	
Revisión	Jasbleidy Contreras Beltrán	Instructora	Coordinación Contabilidad, finanzas e Impuestos. CSF - Distrito Capital	Septiembre 2020	
Revisión y Aprobación	Jorge Enrique Cifuentes Bolaños	Coordinador Académico	Coordinación Contabilidad, finanzas e Impuestos.	Septiembre 2020	

			CSF - Distrito Capital		

Mayo de 2014

Ejemplos Ilustrativos
Norma Internacional de Información Financiera

NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes



Ejemplos Ilustrativos

NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes

These Illustrative Examples accompany IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* (issued May 2014; see separate booklet) and is published by the International Accounting Standards Board (IASB).

Disclaimer: the IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

Copyright © 2014 IFRS Foundation®

All rights reserved. No part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

This Spanish translation of the Illustrative Examples that accompany IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* has been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is the copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo/the IASB logo/the IFRS for SMEs logo/‘Hexagon Device’, ‘IFRS Foundation’, ‘eIFRS’, ‘IASB’, ‘IFRS for SMEs’, ‘IAS’, ‘IASs’, ‘IFRIC’, ‘IFRS’, ‘IFRSs’, ‘SIC’, ‘International Accounting Standards’ and ‘International Financial Reporting Standards’ are Trade Marks of the IFRS Foundation.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office as above.

Ejemplos Ilustrativos

NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes

Estos Ejemplos Ilustrativos acompañan a la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* (emitida en mayo de 2014; véase el folleto separado) y se publican por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

Descargo de responsabilidad: el IASB, la Fundación IFRS, los autores y los editores no aceptan responsabilidad alguna por cualquier pérdida que se pueda ocasionar por actuar o abstenerse de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya sea que esa pérdida se haya causado por negligencia o por otra causa.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (incluidas las Normas Internacionales de Contabilidad y las Interpretaciones SIC y CINIIF), los Proyectos de Norma y las demás publicaciones del IASB o de la Fundación IFRS son propiedad de la Fundación IFRS.

Copyright © 2014 IFRS Foundation®

Todos los derechos reservados. Ninguna parte de esta publicación puede ser traducida, reimpresa, reproducida o utilizada en ninguna forma, ya sea total o parcial, o por cualquier medio electrónico, mecánico o de otro tipo, existentes o por inventar, incluyendo fotocopiado y grabación u otros sistemas de almacenamiento y recuperación de información, sin el permiso previo, por escrito, de la Fundación IFRS.

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera y de las otras publicaciones del IASB es el publicado por el IASB en el idioma inglés. Se pueden obtener copias en la Fundación IFRS. Todas las cuestiones relativas a derechos de propiedad y copia, dirigirse a:

IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

La traducción al español de los Ejemplos Ilustrativos que acompañan a la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son de la Fundación IFRS.

El logo de la Fundación IFRS/el logo del IASB/el logo de la IFRS for SMEs/el logo en forma de hexágono, “IFRS Foundation, ‘eIFRS’, ‘IASB’, ‘IFRS for SMEs’, ‘IAS’, ‘IASs’, ‘IFRIC’, ‘IFRS’, ‘IFRSs’, ‘SIC’, “International Accounting Standards”, e “International Financial Reporting Standards” son marcas registradas por la Fundación IFRS.

La Fundación IFRS es una corporación sin fines de lucro según la Ley General de Corporaciones del Estado de Delaware, EE.UU. y opera en Inglaterra y Gales como una empresa internacional (Número de compañía: FC023235) con su sede principal en la dirección anterior.

ÍNDICE *desde el párrafo*

NIIF 15 *INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES*
EJEMPLOS ILUSTRATIVOS

IDENTIFICACIÓN DEL CONTRATO EI2

Ejemplo 1—Cobrabilidad de la contraprestación

Ejemplo 2—La contraprestación no es un precio establecido—reducción de precio implícita

Ejemplo 3—Reducción de precio implícita

Ejemplo 4—Revaluación de los criterios para la identificación de un contrato

MODIFICACIONES DEL CONTRATO EI18

Ejemplo 5—Modificación de un contrato sobre bienes

Ejemplo 6—Cambio en el precio de la transacción después de una modificación del contrato

Ejemplo 7—Modificación de un contrato de administración

Ejemplo 8—Modificación resultante de ajustes de actualización acumulados en ingresos de actividades ordinarias

Ejemplo 9—Cambio no aprobado en alcance y precio

IDENTIFICACIÓN DE LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO EI44

Ejemplo 10—Bienes y servicios que no son distintos

Ejemplo 11—Determinación de si los bienes o servicios son distintos

Ejemplo 12—Compromisos explícitos e implícitos en un contrato

OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO SATISFECHAS A LO LARGO DEL TIEMPO EI66

Ejemplo 13—El cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios

Ejemplo 14—Evaluación del uso alternativo y derecho a recibir el pago

Ejemplo 15—El activo no tiene uso alternativo para la entidad

Ejemplo 16—Derecho exigible a recibir los pagos por el desempeño completado hasta la fecha

Ejemplo 17—Evaluación de si una obligación de desempeño se satisface en un momento concreto o a lo largo del tiempo

MEDICIÓN DEL PROGRESO HACIA LA SATISFACCIÓN COMPLETA DE UNA OBLIGACIÓN DE DESEMPEÑO EI91

Ejemplo 18—Medición del progreso cuando los bienes o servicios se hacen disponibles

Ejemplo 19—Materiales no instalados

CONTRAPRESTACIÓN VARIABLE EI101

Ejemplo 20—La penalización da lugar a contraprestación variable

Ejemplo 21—Estimación de la contraprestación variable

LIMITACIONES DE LAS ESTIMACIONES DE LA CONTRAPRESTACIÓN VARIABLE EI109

Ejemplo 22—Derecho de devolución

Ejemplo 23—Reducciones de precio

Ejemplo 24—Incentivos de descuento por volumen

Ejemplo 25—Comisiones de gestión sujetas a la restricción

EXISTENCIA DE UN COMPONENTE DE FINANCIACIÓN SIGNIFICATIVO EN EL CONTRATO EI134

Ejemplo 26—Componente de financiación significativo y derecho de devolución

Ejemplo 27—Pagos retenidos en un contrato a largo plazo

Ejemplo 28—Determinación de la tasa de descuento

Ejemplo 29—Pago anticipado y evaluación de la tasa de descuento

Ejemplo 30—Pago anticipado

CONTRAPRESTACIÓN DISTINTA AL EFECTIVO **EI155**

Ejemplo 31—Derecho a una contraprestación distinta al efectivo

CONTRAPRESTACIÓN A PAGAR A UN CLIENTE **EI159**

Ejemplo 32—Contraprestación a pagar a un cliente

ASIGNACIÓN DEL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN A LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO **EI163**

Ejemplo 33—Metodología de la asignación

Ejemplo 34—Asignación de un descuento

Ejemplo 35—Asignación de la contraprestación variable

COSTOS DEL CONTRATO **EI188**

Ejemplo 36—Incrementos de Costos por la obtención de un contrato

Ejemplo 37—Costos que dan lugar a un activo

PRESENTACIÓN **EI197**

Ejemplo 38—Pasivos y cuentas por cobrar del contrato

Ejemplo 39—Activos del contrato reconocidos por el desempeño de la entidad

Ejemplo 40—Cuentas por cobrar reconocidas por el desempeño de la entidad

INFORMACIÓN A REVELAR **EI209**

Ejemplo 41—Desagregación de los ingresos de actividades ordinarias—información a revelar cuantitativa

Ejemplo 42—Información a revelar sobre el precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño pendientes

Ejemplo 43—Información a revelar sobre el precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño pendientes—información a revelar cualitativa

GARANTÍAS **EI222**

Ejemplo 44—Garantías

CONTRAPRESTACIONES DEL PRINCIPAL FRENTE A CONTRAPRESTACIONES DEL AGENTE **EI230**

Ejemplo 45—Acuerdo para la provisión de bienes o servicios (la entidad es un agente)

Ejemplo 46—Compromiso de proporcionar bienes o servicios (la entidad es un principal)

Ejemplo 47—Compromiso de proporcionar bienes o servicios (la entidad es un principal)

Ejemplo 48—Acuerdo para la provisión de bienes o servicios (la entidad es un agente)

OPCIONES DEL CLIENTE SOBRE BIENES O SERVICIOS ADICIONALES **EI249**

Ejemplo 49—Opciones que proporcionan al cliente un derecho significativo (vales de descuento)

Ejemplo 50—Opciones que no proporcionan al cliente un derecho significativo (bienes o servicios adicionales)

Ejemplo 51—Opciones que proporcionan al cliente un derecho significativo (opciones de renovación)

 © IFRS Foundation

Ejemplo 52—Programas de fidelización de clientes

PAGOS INICIALES NO REEMBOLSABLES **EI271**

Ejemplo 53—Tarifas iniciales no reembolsables

LICENCIAS **EI275**

Ejemplo 54—Derecho a utilizar propiedad intelectual

Ejemplo 55—Licencia de propiedad intelectual

Ejemplo 56—Identificación de una licencia distinta

Ejemplo 57—Derechos de franquicia

Ejemplo 58—Acceso a la propiedad intelectual

Ejemplo 59—Derecho a utilizar propiedad intelectual

Ejemplo 60—Acceso a la propiedad intelectual

Ejemplo 61—Acceso a la propiedad intelectual

ACUERDOS DE RECOMPRA **EI314**

Ejemplo 62—Acuerdos de recompra

ACUERDOS DE ENTREGA POSTERIOR A LA FACTURACIÓN **EI322**

Ejemplo 63—Acuerdo de entrega posterior a la facturación

APÉNDICE
Modificaciones a las guías en otras Normas

NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*
Ejemplos Ilustrativos

Estos ejemplos acompañan a la NIIF 15 pero no forman parte de la misma. Ilustran aspectos de la NIIF 15 pero no pretenden proporcionar guías interpretativas.

EI1 Estos ejemplos muestran situaciones hipotéticas que ilustran la forma en que una entidad puede aplicar algunos de los requerimientos de la NIIF 15 a aspectos concretos de un contrato con un cliente sobre la base de los hechos limitados presentados. El análisis de cada ejemplo no pretende representar la única forma en que se podrían aplicar los requerimientos, ni se pretende aplicar los ejemplos solo al sector industrial concreto utilizado. Aunque algunos aspectos de los ejemplos pueden estar presentes en estructuras de hechos reales, al aplicar la NIIF 15 necesitarían evaluarse todos los hechos y circunstancias relevantes de un estructura de hechos concreta.

Identificación del contrato

EI2 Los ejemplos 1 a 4 ilustran los requerimientos de los párrafos 9 a 16 de la NIIF 15 sobre la identificación del contrato. Además, en estos ejemplos se ilustran los requerimientos siguientes:

(a) la interacción del párrafo 9 de la NIIF 15 con los párrafo 47 a 52 de la NIIF 15 sobre la estimación de la contraprestación variable (ejemplos 2 y 3); y

(b) el párrafo B63 de la NIIF 15 sobre contraprestación en forma de regalías basadas en ventas o en uso sobre licencias de propiedad intelectual (ejemplo 4).

Ejemplo 1—Cobrabilidad de la contraprestación

EI3 Una entidad, un promotor inmobiliario, realiza un contrato con un cliente para la venta de un edificio por 1 millón de u.m.[1] El cliente pretende abrir un restaurante en el edificio. El edificio está situado en un área en la que los restaurantes nuevos afrontan altos niveles de competencia y el cliente tiene poca experiencia en dicho sector.

EI4 El cliente paga un depósito no reembolsable de 50.000 u.m. al comienzo del contrato y acuerda una financiación a largo plazo con la entidad por el 95 por ciento restante de la contraprestación acordada. El acuerdo de financiación se lleva a cabo sin garantía inmobiliaria, lo que significa que si el cliente incumple, la entidad puede recuperar la propiedad del edificio, pero no puede exigir contraprestaciones adicionales del cliente, incluso si la garantía colateral no cubre el valor total del importe debido. El costo para la entidad del edificio es de 600.000 u.m. El cliente obtiene el control del edificio al comienzo del contrato.

EI5 Para evaluar si el contrato cumple los criterios del párrafo 9 de la NIIF 15, la entidad concluye que el criterio del párrafo 9(e) de la NIIF 15 no se cumple porque no es probable que la entidad cobre la contraprestación a que tiene derecho a cambio de la transferencia del edificio. Para alcanzar esta conclusión, la entidad observa que la capacidad del cliente y la intención de pagar puede estar en duda debido a los siguientes factores:

(a) el cliente pretende devolver el préstamo (que tiene un saldo significativo) principalmente de los ingresos derivados de su negocio de restaurantes (que es un negocio que afronta riesgos significativos debido a la alta competencia del sector industrial y la experiencia limitada del cliente);

(b) el cliente carece de otros ingresos o activos que pudiera utilizar para devolver el préstamo; y

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

EI6 Puesto que no se cumplen los criterios del párrafo 9 de la NIIF 9, la entidad aplica los párrafo 15 y 16 de la NIIF 15 para determinar la contabilización del depósito no reembolsable de 50.000 u.m. La entidad observa que ninguno de los sucesos descritos en el párrafo 15 ha ocurrido—es decir, la entidad no ha recibido sustancialmente toda la contraprestación y no ha terminado el contrato. Por consiguiente, de acuerdo con el párrafo 16, la entidad contabiliza el pago no reembolsable de 50.000 u.m. como un pasivo por depósito. La entidad continúa contabilizando el depósito inicial, así como cualquier pago futuro del principal e intereses, como un pasivo por depósito, hasta el momento en que concluya que se cumplen los criterios del párrafo 9

[1] En este ejemplo, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u.m.).

 © IFRS Foundation

(es decir, puede concluir que es probable que cobrara la contraprestación) o ha ocurrido uno de los sucesos del párrafo 15. La entidad continúa la evaluación del contrato de acuerdo con el párrafo 14 para determinar si los criterios del párrafo 9 se cumplen posteriormente o si han ocurrido los sucesos del párrafo 15 de la NIIF 15.

Ejemplo 2—La contraprestación no es un precio establecido—reducción de precio implícita

EI7 Una entidad vende 1.000 unidades de una receta de fármacos a un cliente por una contraprestación acordada de 1 millón de u.m. Esta es la primera venta de la entidad a un cliente en una región nueva, que está experimentando dificultades económicas significativas. Por ello, la entidad espera que no podrá cobrar del cliente el importe total de la contraprestación acordada. A pesar de la posibilidad de no cobrar el importe total, la entidad espera que la economía de la región se recupere en los dos o tres próximos años y determina que una relación con el cliente podría ayudar a forjar relaciones con otros clientes potenciales en la región.

EI8 Para evaluar si se cumple el criterio del párrafo 9(e) de la NIIF 15, la entidad considera los párrafos 47 y 52(b) de la NIIF 15. Sobre la base de la evaluación de los hechos y circunstancias, la entidad determina que espera proporcionar una reducción de precio y aceptar un importe menor de contraprestación del cliente. Por consiguiente, la entidad concluye que el precio de la transacción no es de 1 millón de u.m. y, por ello, la contraprestación acordada es variable. La entidad estima la contraprestación variable y determina que espera tener derecho a 400.000 u.m.

EI9 La entidad considera la capacidad e intención del cliente de pagar la contraprestación y concluye que aun cuando la región esté experimentando dificultades económicas, es probable que cobrará 400.000 u.m. del cliente. Por consiguiente, la entidad concluye que se cumple el criterio del párrafo 9(e) de la NIIF 15 sobre una estimación de contraprestación variable de 400.000 u.m. Además, sobre la base de una evaluación de las condiciones del contrato y otros hechos y circunstancias, la entidad concluye que los otros criterios del párrafo 9 de la NIIF 15 también se cumplen. Por consiguiente, la entidad contabiliza el contrato con el cliente de acuerdo con los requerimientos de la NIIF 15.

Ejemplo 3—Reducción de precio implícita

EI10 Una entidad, un hospital, proporciona servicios médicos a un paciente no asegurado en la sala de emergencias. La entidad no ha proporcionado servicios médicos con anterioridad a este paciente pero está obligada por ley a proporcionar servicios médicos a todos los pacientes en la sala de emergencias. Debido a las condiciones del paciente en el momento de la llegada al hospital, la entidad proporciona los servicios de forma inmediata y, por ello, antes de que pueda determinar si el paciente se compromete a cumplir con sus obligaciones según el contrato a cambio de los servicios médicos proporcionados. Por consiguiente, el contrato no cumple los criterios del párrafo 9 de la NIIF 15 y, de acuerdo con el párrafo 14 de la NIIF 15, la entidad continuará evaluando su conclusión basada en hechos y circunstancias actualizadas.

EI11 Después de proporcionar los servicios, la entidad obtiene información adicional sobre el paciente incluyendo una revisión de los servicios proporcionados, tarifas estándar para estos servicios y capacidad e intención del paciente de pagar a la entidad los servicios proporcionados. Durante la revisión, la entidad señala que su tarifa estándar para los servicios proporcionados en la sala de emergencias de 10.000 u.m. La entidad también revisa la información del paciente y para ser congruente con sus políticas designa al paciente como una clase de cliente basada en la evaluación de la capacidad e intención del paciente de pagar.

EI12 Antes de evaluar si se han cumplido los criterios del párrafo 9 de la NIIF 15, la entidad considera los párrafos 47 y 52(b) de la NIIF 15. Aunque la tarifa estándar por los servicios es de 10.000 u.m. (que sería el importe facturado al paciente), la entidad espera aceptar un importe menor de contraprestación a cambio de los servicios. Por consiguiente, la entidad concluye que el precio de la transacción no es de 10.000 de u.m. y, por ello, la contraprestación acordada es variable. La entidad revisa sus cobros históricos de esta clase de clientes y otra información relevante sobre el paciente. La entidad estima la contraprestación variable y determina que espera tener derecho a 1.000 u.m.

EI13 De acuerdo con el párrafo 9(e) de la NIIF 15, la entidad evalúa la capacidad e intención del paciente de pagar (es decir, el riesgo crediticio del paciente). Sobre la base de su historia de cobros de pacientes de esta clase de clientes, la entidad concluye que es probable que cobrará 1.000 u.m. (que es la estimación de la contraprestación variable). Además, sobre la base de una evaluación de las condiciones del contrato y otros hechos y circunstancias, la entidad concluye que los otros criterios del párrafo 9 de la NIIF 15 también se cumplen. Por consiguiente, la entidad contabiliza el contrato con el paciente de acuerdo con los requerimientos de la NIIF 15.

Ejemplo 4—Revaluación de los criterios para la identificación de un contrato

EI14 Una entidad concede una licencia de una patente a un cliente a cambio de una regalía basada en uso. Al comienzo del contrato, éste cumple todos los criterios del párrafo 9 de la NIIF 15 y la entidad contabiliza el contrato con el cliente de acuerdo con los requerimientos de la NIIF 15. La entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias cuando tenga lugar el uso posterior del cliente de acuerdo con el párrafo B63 de la NIIF 15.

EI15 A lo largo del primer año del contrato, el cliente proporciona informes trimestrales del uso y paga dentro del periodo acordado.

EI16 Durante el segundo año del contrato, el cliente continúa usando la patente de la entidad, pero empeora la situación financiera del cliente. El acceso actual del cliente al crédito y al efectivo disponible en mano es limitado. La entidad continúa el reconocimiento del ingreso de actividades ordinarias sobre la base del uso del cliente a lo largo del segundo año. El cliente paga las regalías del primer trimestre pero hace pagos simbólicos por el uso de la patente en los trimestres 2 a 4. La entidad contabiliza cualquier deterioro de valor de la cuenta por cobrar existente de acuerdo con la NIIF 9 *Instrumentos Financieros.*

EI17 Durante el tercer año del contrato, el cliente continúa usando la patente de la entidad. Sin embargo, la entidad entiende que el cliente ha perdido el acceso al crédito y sus clientes más importantes y, por ello, la capacidad del cliente de pagar se ha deteriorado de forma significativa. La entidad, por ello, concluye que es improbable que el cliente pueda realizar pagos adicionales por regalías para continuar utilizando la patente de la entidad. Como consecuencia de este cambio significativo en los hechos y circunstancias, de acuerdo con el párrafo 13 de la NIIF 15, la entidad evalúa nuevamente los criterios del párrafo 9 de la NIIF 15 y determina que no se cumplen porque ya no es probable que la entidad cobre la contraprestación a la que tendrá derecho. Por consiguiente, la entidad no reconoce ingresos de actividades ordinarias adicionales asociados con el uso futuro del cliente de su patente. La entidad contabiliza cualquier deterioro de valor de la cuenta por cobrar existente de acuerdo con la NIIF 9 *Instrumentos Financieros.*

Modificaciones del contrato

EI18 Los ejemplos 5 a 9 ilustran los requerimientos de los párrafos 18 a 21 de la NIIF 15 para la modificación del contrato. Además, en estos ejemplos se ilustran los requerimientos siguientes:

(a) párrafos 22 y 30 de la NIIF 15 sobre la identificación de las obligaciones de desempeño (Ejemplos 7 y 8);

(b) párrafos 56 a 58 de la NIIF 15 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable (Ejemplos 6, 8 y 9); y

(c) párrafos 87 a 90 de la NIIF 15 sobre cambios en el precio de la transacción (Ejemplo 6).

Ejemplo 5—Modificación de un contrato sobre bienes

EI19 Una entidad compromete la venta de 120 productos a un cliente por 12.000 u.m. (100 u.m. por producto). Los productos se transfieren al cliente a lo largo de un periodo de seis meses. La entidad transfiere el control de cada producto en un momento concreto. Después de que la entidad haya transferido el control de 60 productos al cliente, se modifica el contrato para requerir la entrega de 30 productos adicionales (un total de 150 productos idénticos) al cliente. Los 30 productos adicionales no estaban incluidos en el contrato inicial.

Caso A—Productos adicionales por un precio que refleja el precio de venta independiente

EI20 Cuando se modifica el contrato, el precio de la modificación del contrato por 30 productos adicionales es de 2.850 u.m. adicionales o de 95 u.m. por producto. La fijación del precio para los productos adicionales refleja el precio de venta independiente de los productos en el momento de la modificación del contrato y los productos adicionales son distintos (de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15) de los productos originales.

EI21 De acuerdo con el párrafo 20 de la NIIF 15, la modificación del contrato por 30 productos adicionales es, en efecto, un contrato nuevo y separado por productos futuros que no afecta a la contabilización del contrato

 © IFRS Foundation

existente. La entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias de 100 u.m. por producto para los 120 productos en el contrato original y 95 u.m. por producto para los 30 productos del contrato nuevo.

Caso B—Productos adicionales por un precio que no refleja el precio de venta independiente

EI22 Durante el proceso de negociación de la compra de 30 productos adicionales, las partes acuerdan inicialmente un precio de 80 u.m. por producto. Sin embargo, el cliente descubre que los 60 productos iniciales transferidos al cliente contienen defectos menores que solo se encontraban en esos productos entregados. La entidad acuerda un crédito parcial de 15 u.m. por producto para compensar al cliente por la calidad deficiente de esos productos. La entidad y el cliente acuerdan incorporar el crédito de 900 u.m. (15 u.m. de crédito x 60 productos) al precio que la entidad carga por los 30 productos adicionales. Por consiguiente, la modificación del contrato especifica que el precio de los 30 productos adicionales es de 1.500 u.m. o 50 u.m. por producto. Ese precio comprende el precio acordado para los 30 productos adicionales de 2.400 u.m., o 80 u.m. por producto, menos el crédito de 900 u.m.

EI23 En el momento de la modificación, la entidad reconoce las 900 u.m. como una reducción del precio de la transacción y, por ello, como una reducción de ingresos de actividades ordinarias de los 60 productos iniciales transferidos. Para contabilizar la venta de los 30 productos adicionales, la entidad determina que el precio negociado de 80 u.m. por producto no refleja el precio de venta independiente de los productos adicionales. Por consiguiente, la modificación del contrato no cumple las condiciones del párrafo 20 de la NIIF 15 para ser contabilizada como un contrato separado. Puesto que los productos restantes a entregar son distintos de los ya transferidos, la entidad aplica los requerimientos del párrafo 21(a) de la NIIF 15 y contabiliza la modificación como una terminación del contrato original y la creación de un contrato nuevo.

EI24 Por consiguiente, el importe reconocido como ingresos de actividades ordinarias para cada uno de los productos restantes es una mezcla de precios de 93,33 {[(100 u.m. × 60 productos todavía no transferidos según el contrato original) + (80 u.m. x 30 productos a transferir según la modificación del contrato)] ÷ 90 productos restantes}.

Ejemplo 6—Cambio en el precio de la transacción después de una modificación del contrato

EI25 El 1 de julio de 20X0, una entidad se compromete a transferir dos productos distintos a un cliente. El Producto X se transfiere al cliente al comienzo del contrato y el Producto Y el 31 de marzo de 20X1. La contraprestación acordada por el cliente incluye una contraprestación fija de 1.000 u.m. y una contraprestación variable que se estima en 200 u.m. La entidad incluye su estimación de contraprestación variable en el precio de la transacción porque concluye que es altamente probable que no tenga lugar una reversión significativa de los ingresos de actividades ordinarias acumulados reconocidos cuando se resuelva la incertidumbre.

EI26 El precio de la transacción de 1.200 u.m. se asigna por igual a la obligación de desempeño del Producto X y a la del Producto Y. Esto es así porque ambos productos tienen los mismos precios de venta independientes y la contraprestación variable no cumple los criterios del párrafo 85 que requiere la asignación de la contraprestación variable a una pero no a las dos de las obligaciones de desempeño.

EI27 Cuando el Producto X se transfiere al cliente al comienzo del contrato, la entidad reconoce un ingreso de actividades ordinarias de 600 u.m.

EI28 El 30 de noviembre de 20X0, se modifica el alcance del contrato para incluir el compromiso de transferir el Producto Z (además del Producto Y no entregado) al cliente el 30 de junio de 20X1 y el precio del contrato se incrementa en 300 u.m. (contraprestación fija), lo cual no representa el precio de venta independiente del Producto Z. Éste precio es el mismo que los precios de venta independientes de los Productos X e Y.

EI29 La entidad contabiliza la modificación como si fuera la terminación del contrato existente y la creación de un contrato nuevo. Esto es así, porque los Productos Y y Z restantes son distintos del Producto X, el cual se había transferido al cliente antes de la modificación, y la contraprestación acordada para el Producto Z adicional no represente su precio de venta independiente. Por consiguiente, de acuerdo con el párrafo 21(a) de la NIIF 15, la contraprestación a asignar a las obligaciones de desempeño pendientes comprende la que se había asignado a la obligación de desempeño del Producto Y (que se mide por el importe del precio de la transacción distribuido de 600 u.m.) y la contraprestación acordada en la modificación (contraprestación fija de 300 u.m.). El precio de la transacción del contrato modificado es de 900 u.m. y ese importe se asigna por igual a la obligación de desempeño del Producto Y y la obligación de desempeño del Producto Z (es decir, se distribuyen 450 u.m. a cada obligación de desempeño).

EI30 Después de la modificación pero antes de la entrega de los Productos Y y Z, la entidad revisa sus estimaciones del importe de la contraprestación variable a la que espera tener derecho de 240 u.m. (en lugar de la estimación anterior de 200 u.m.). La entidad concluye que el cambio en la estimación de la contraprestación variable puede incluirse en el precio de la transacción, porque es altamente probable que no tenga lugar una reversión significativa del ingreso de actividades ordinarias acumulado reconocido cuando se resuelva la incertidumbre. Aun cuando la modificación se contabilizó como si fuera la terminación del contrato existente y la creación de un contrato nuevo de acuerdo con el párrafo 21(a) de la NIIF 15, el incremento en el precio de la transacción de 40 u.m. es atribuible a la contraprestación variable acordada antes de la modificación. Por ello, de acuerdo con el párrafo 90 de la NIIF 15 el cambio en el precio de la transacción se asigna a las obligaciones de desempeño del Producto X y del Producto Y sobre la misma base que el contrato inicial. Por consiguiente, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por 20 u.m. para el Producto X en el periodo en que tiene lugar el cambio en el precio de la transacción. Puesto que el Producto Y no se había transferido al cliente antes de la modificación del contrato, el cambio en el precio de la transacción que se atribuye al Producto Y se asigna a las obligaciones de desempeño pendientes en el momento de la modificación del contrato. Esto es congruente con la contabilización que habría requerido el párrafo 21(a) de la NIIF 15 si ese importe de la contraprestación variable se hubiera estimado e incluido en el precio de la transacción en el momento de la modificación del contrato.

EI31 La entidad también asigna el incremento de 20 u.m. en el precio de la transacción por la modificación del contrato a partes iguales a las obligaciones de desempeño del Producto Y y del Producto Z. Esto es así porque los productos tienen los mismos precios de venta independientes y la contraprestación variable no cumple los criterios del párrafo 85 que requiere la asignación de la contraprestación variable a una, pero no a las dos, de las obligaciones de desempeño. Por consiguiente, el importe del precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño del Producto Y y del Producto Z se incrementa de 10 u.m. a 460 u.m. cada una.

EI32 El 31 de marzo de 20X1, el Producto Y se transfiere al cliente y la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por 460 u.m. El 30 de junio de 20X1, el Producto Z se transfiere al cliente y la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por 460 u.m.

Ejemplo 7—Modificación de un contrato de administración

EI33 Una entidad realiza un contrato a tres años para limpiar semanalmente las oficinas de un cliente. El cliente se compromete a pagar 100.000 u.m. por año. El precio de venta independiente de los servicios en el momento del inicio del contrato es de 100.000 u.m. por año. La entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por 100.000 u.m. por año durante los dos primeros años de prestación de servicios. Al final del segundo año, el contrato se modifica y la tarifa para el tercer año se reduce a 80.000 u.m. Además, el cliente acuerda ampliar el contrato por tres años adicionales por una contraprestación de 200.000 u.m. a pagar en tres plazos anuales iguales de 66.667 u.m. al comienzo de los años 4, 5 y 6. Después de la modificación, el contrato tiene cuatro años restantes a cambio de la contraprestación total de 280.000 u.m. El precio de venta independiente de los servicios al comienzo del tercer año es de 80.000 por año. El precio de venta independiente de la entidad al comienzo del tercer año, multiplicado por el número restante de años a prestar servicios, se considera que es una estimación apropiada del precio de venta independiente del contrato plurianual (es decir, el precio de venta independiente es de 4 años x 80.000 u.m. por año = 320.000 u.m.).

EI34 Al inicio del contrato, la entidad evalúa que cada semana de servicio de limpieza es distinto de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15. A pesar de que cada semana de servicio de limpieza sea distinta, la entidad contabiliza el contrato de limpieza como una obligación de desempeño única de acuerdo con el párrafo 22(b) de la NIIF 15. Esto es, porque los servicios de limpieza semanales son una serie de servicios distintos que son sustancialmente los mismos y tienen la misma estructura de transferencia al cliente (los servicios se transfieren al cliente a lo largo del tiempo y usa el mismo método de medir el progreso—que es, una medida de progreso basada en el tiempo).

EI35 En la fecha de la modificación, la entidad evalúa los servicios restantes a prestar y concluye que son distintos. Sin embargo, el importe de contraprestación restante a pagar (280.000 u.m.) no refleja el precio de venta independiente de los servicios a prestar (320.000).

EI36 Por consiguiente, la entidad contabiliza la modificación de acuerdo con el párrafo 21(a) de la NIIF 15 como una finalización del contrato original y la creación de un contrato nuevo con una contraprestación de 280.000 u.m. por cuatro años de servicio de limpieza. La entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por 70.000 u.m. por año (280.000 ÷ 4 años) puesto que los servicios se prestan a lo largo de los cuatro años restantes.

 © IFRS Foundation

Ejemplo 8—Modificación resultante de ajustes de actualización acumulados en ingresos de actividades ordinarias

EI37 Una entidad, una empresa de construcción, realiza un contrato para construir un edificio comercial para un cliente sobre un terreno propiedad del cliente por una contraprestación acordada de 1 millón de u.m. y una prima de 200.000 u.m. si el edificio está terminado en 24 meses. La entidad contabiliza el paquete acordado de bienes y servicios como una obligación de desempeño única satisfecha a lo largo del tiempo de acuerdo con el párrafo 35(b) de la NIIF 15 porque el cliente controla el edificio durante la construcción. Al comienzo del contrato, la entidad espera lo siguiente:

	u.m.
Precio de la transacción	1.000.000
Costos esperados	700.000
Ganancia esperada (30%)	300.000

EI38 Al comienzo del contrato, la entidad excluye la prima de 200.000 del precio de la transacción porque no puede concluir que sea altamente probable que no tenga lugar una reversión significativa en el importe del ingreso de actividades ordinarias acumulado reconocido. La terminación del edificio es altamente sensible a factores ajenos a la influencia de la entidad, incluyendo el tiempo y las aprobaciones de regulación. Además, la entidad tiene experiencia limitada con tipos similares de contratos.

EI39 La entidad determina que la medición de los datos de entrada, sobre la base de los costos incurridos, proporciona una medida apropiada del progreso hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño. Al final del primer año, la entidad ha satisfecho el 60 por ciento de sus obligaciones de desempeño sobre la base de los costos incurridos hasta la fecha (420.000 u.m.) en relación con los costos totales esperados (700.000 u.m.). La entidad evalúa nuevamente la contraprestación variable y concluye que el importe está todavía limitado de acuerdo con los párrafos 56 a 58 de la NIIF 15. Por consiguiente, los ingresos de actividades ordinarias acumulados y los costos reconocidos en el primer año son los siguientes:

	u.m.
Ingresos de actividades ordinarias	600.000
Costos	420.000
Ganancia bruta	180.000

EI40 En el primer trimestre del segundo año, las partes del contrato acuerdan modificarlo cambiando los planos del edificio. Como consecuencia, la contraprestación fijada y los costos esperados se incrementan en 150.000 u.m. y 120.000 u.m., respectivamente. La contraprestación potencial total después de la modificación es de 1.350.000 u.m. (1.150.000 u.m. de contraprestación fija + 200.000 u.m. de prima por terminación). Además, el tiempo permisible para lograr la prima de 200.000 u.m. se amplía de 6 meses a 30 meses desde la fecha inicial del contrato original. En la fecha de la modificación, sobre la base de su experiencia y el trabajo restante a realizar, que es principalmente dentro del edificio y no sujeto a condiciones climatológicas, la entidad concluye que es altamente probable que la introducción de la prima en el precio de la transacción no dará lugar a reversiones significativas en el importe de los ingresos de actividades ordinarias acumulados reconocidos de acuerdo con el párrafo 56 de la NIIF 15 e incluye 200.000 u.m. en el precio de la transacción. Para evaluar la modificación del contrato, la entidad evalúa el párrafo 27(b) de la NIIF 15 y concluye (sobre la base de los factores del párrafo 29 de la NIIF 15) que los bienes y servicios restantes a prestar utilizando el contrato modificado no son distintos de los transferidos hasta la fecha de la modificación del contrato; esto es, el contrato restante permanece como una obligación de desempeño única.

EI41 Por consiguiente, la entidad contabiliza la modificación del contrato como si fuera parte del contrato original (de acuerdo con el párrafo 21(b) de la NIIF 15). La entidad actualiza su medición del progreso y estima que ha satisfecho el 51,2 por ciento de su obligación de desempeño (420.000 u.m. de costos reales

incurridos ÷ 820.000 u.m. de costos totales esperados). La entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias adicionales de 91.200 u.m. [(51,2 por ciento terminado x 1.350.000 u.m. de precio de la transacción modificado) – 600.000 u.m. de ingresos de actividades ordinarias reconocidos hasta la fecha] en la fecha de la modificación como un ajuste de actualización acumulado.

Ejemplo 9—Cambio no aprobado en alcance y precio

EI42 Una entidad realiza un contrato con un cliente para construir un edificio sobre el terreno del cliente. El contrato señala que el cliente proporcionará a la entidad acceso al terreno en los 30 días desde el inicio del contrato. Sin embargo, a la entidad no le proporcionó acceso hasta 120 días después del inicio del contrato debido a los daños causados por una tormenta ocurrida en el lugar después del comienzo del contrato. El contrato identifica específicamente cualquier retraso (incluyendo los de fuerza mayor) en el acceso de la entidad al terreno del cliente como un suceso que da derecho a la entidad a una compensación que es igual a los costos reales incurridos como resultado directo del retraso. La entidad puede demostrar que los costos directos específicos en los que incurrió como consecuencia del retraso de acuerdo con los términos del contrato y prepara una reclamación. El cliente inicialmente no está de acuerdo con la reclamación de la entidad.

EI43 La entidad evalúa la base legal de la reclamación y determina, a partir de las condiciones contractuales subyacentes, que tiene derechos exigibles. Por consiguiente, contabiliza la reclamación como una modificación del contrato de acuerdo con los párrafos 18 a 21 de la NIIF 15. La modificación no da lugar a ningún bien o servicio adicional a prestar al cliente. Además, todos los bienes y servicios restantes después de la modificación no son diferentes y forman parte de una obligación de desempeño única. Por consiguiente, la entidad contabiliza la modificación de acuerdo con el párrafo 21(b) de la NIIF 15 actualizando el precio de la transacción y la medición del progreso hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño. La entidad considera la limitación de las estimaciones de la contraprestación variable de los párrafos 56 a 58 de la NIIF 15 al estimar el precio de la transacción.

Identificación de las obligaciones de desempeño

EI44 Los ejemplos 10 a 12 ilustran los requerimientos de los párrafos 22 a 30 de la NIIF 15 para la identificación de las obligaciones de desempeño.

Ejemplo 10—Bienes y servicios que no son distintos

EI45 Una entidad, un contratista, realiza un contrato para construir un hospital para un cliente. La entidad es responsable de la gestión global del proyecto e identifica varios bienes y servicios a prestar, incluyendo el diseño, limpieza del lugar, cimentación, abastecimiento, construcción de la estructura, cañerías e instalación eléctrica, instalación de equipamiento y finalización.

EI46 Los bienes y servicios acordados pueden ser distintos de acuerdo con el párrafo 27(a) de la NIIF 15. Esto es, el cliente puede beneficiarse de los bienes y servicios por sí mismos o junto con otros recursos ya disponibles. Esto se evidencia por el hecho de que la entidad, o los competidores de la entidad, venden regularmente muchos de estos bienes y servicios por separado a otros clientes. Además, el cliente podría generar beneficios económicos a partir de los bienes y servicios individuales utilizando, consumiendo, vendiendo o manteniendo esos bienes o servicios.

EI47 Sin embargo, los bienes y servicios no son distintos dentro del contexto del contrato de acuerdo con el párrafo 27(b) de la NIIF 15 (sobre la base de los factores del párrafo 29 de la NIIF 15). Esto es, el compromiso de la entidad de transferir bienes y servicios individuales en el contrato no es identificable por separado de otros compromisos del contrato. Esto se evidencia por el hecho de que la entidad presta un servicio significativo de integración de los bienes y servicios (los insumos) en el hospital (el resultado combinado) que ha contratado el cliente.

EI48 Puesto que no se cumplen los dos criterios del párrafo 27 de la NIIF 15, los bienes y servicios no son distintos. La entidad contabiliza todos los bienes y servicios del contrato como una obligación de desempeño única.

 © IFRS Foundation

Ejemplo 11—Determinación de si los bienes o servicios son distintos

Caso A—Distintos bienes o servicios

EI49 Una entidad, que desarrolla software, realiza un contrato con un cliente para transferir una licencia de software, realizar un servicio de instalación y proporcionar actualizaciones de software no especificadas y soporte técnico (en línea y por teléfono) por un periodo de dos años. La entidad vende la licencia, servicio de instalación y soporte técnico por separado. El servicio de instalación incluye el cambio de la pantalla de la web para cada tipo de usuario (por ejemplo, marketing, gestión del inventario y tecnología de la información). El servicio de instalación se realiza de forma rutinaria por otras entidades y no modifica de forma significativa el software. El software permanece funcional sin las actualizaciones y el soporte técnico.

EI50 La entidad evalúa los bienes y servicios acordados con el cliente para determinar los que son distintos de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15. La entidad observa que el software se entrega antes que los otros bienes y servicios y permanece funcional sin las actualizaciones y el soporte técnico. Por ello, la entidad concluye que el cliente puede beneficiarse de cada uno de los bienes y servicios por sí mismos o junto con otros que ya están disponibles y se cumple el criterio del párrafo 27(a) de la NIIF 15.

EI51 La entidad también considera los factores del párrafo 29 de la NIIF 15 y determina que el compromiso de transferir cada bien y servicio al cliente es identificable por separado de cada uno de los otros compromisos (así, se cumple el criterio del párrafo 27(b) de la NIIF 15). En concreto, la entidad observa que el servicio de instalación no modifica de forma significativa o personaliza el software por sí mismo y, como tal, el software y el servicio de instalación son resultados separados acordados por la entidad en lugar de insumos utilizados para producir un resultado combinado.

EI52 Sobre la base de esta evaluación, la entidad identifica cuatro obligaciones de desempeño en el contrato para los bienes o servicios siguientes:

(a) la licencia de software;

(b) un servicio de instalación;

(c) las actualizaciones del software; y

(d) el soporte técnico.

EI53 La entidad aplica los párrafos 31 a 38 de la NIIF 15 para determinar si cada una de las obligaciones de desempeño sobre el servicio de instalación, actualizaciones de software y soporte técnico están satisfechas en un momento concreto o a lo largo del tiempo. La entidad también evalúa la naturaleza del compromiso de la entidad de transferir la licencia de software de acuerdo con el párrafo B58 de la NIIF 15 (véase el Ejemplo 54 en los párrafos EI276 y EI277).

Caso B—Personalización significativa

EI54 Los bienes y servicios acordados son los mismos que en el Caso A, excepto que el contrato especifica que, como parte del servicio de instalación, el software va a ser personalizado de forma sustancial para añadir una nueva funcionalidad significativa para permitir que el software interactúe con otras aplicaciones de software personalizadas utilizadas por el cliente. El servicio de instalación personalizado puede ser proporcionado por otras entidades.

EI55 La entidad evalúa los bienes y servicios acordados con el cliente para determinar los que son distintos de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15. La entidad observa que las condiciones del contrato dan lugar a un compromiso de prestar un servicio significativo de integrar el software bajo licencia en el sistema de software existente mediante la realización de un servicio de instalación personalizado como se especificaba en el contrato. En otras palabras, la entidad está utilizando la licencia y el servicio de instalación personalizado como insumos para producir el resultado combinado (es decir, un sistema de software funcional e integrado) especificado en el contrato [véase el párrafo 29(a) de la NIIF 15]. Además, el software se modifica y personaliza de forma significativa mediante el servicio [véase el párrafo 29(b) de la NIIF 15]. Aunque el servicio de instalación personalizado puede prestarse por otras entidades, la entidad determina que en el contexto del contrato, el compromiso de transferir la licencia no es identificable por separado del servicio de instalación personalizado y, por ello, no se cumple el criterio del párrafo 27(b) de la NIIF 15 (sobre la base de los factores del párrafo 29 de la NIIF 15). Por ello, la licencia de software y el servicio de instalación personalizado no son distintos.

EI56 Como en el Caso A, la entidad concluye que las actualizaciones de software y el soporte técnico son distintos de los otros compromisos del contrato. Esto es así porque el cliente puede beneficiarse de las

actualizaciones y otro soporte técnico bien por sí mismos o junto con los otros bienes y servicios que ya están disponibles y porque el compromiso de transferir las actualizaciones de software al cliente son identificables por separado de cada uno de los otros compromisos.

EI57 Sobre la base de esta evaluación, la entidad identifica tres obligaciones de desempeño en el contrato para los bienes o servicios siguientes:

(a) servicio de instalación personalizado (que incluye la licencia de software);

(b) las actualizaciones del software; y

(c) el soporte técnico.

EI58 La entidad aplica los párrafos 31 a 38 de la NIIF 15 para determinar si cada una de las obligaciones de desempeño se satisfacen en un momento concreto o a lo largo del tiempo.

Ejemplo 12—Compromisos explícitos e implícitos en un contrato

EI59 Una entidad, un fabricante, vende un producto a un distribuidor (es decir, su cliente) quien lo revenderá a continuación a un cliente final.

Caso A—Compromiso explícito de servicio

EI60 En el contrato con el distribuidor, la entidad se compromete a prestar servicios de mantenimiento sin contraprestación adicional (es decir, "gratis") a todas las partes (es decir, el cliente final) que compren el producto al distribuidor. La entidad externaliza la realización de los servicios de mantenimiento al distribuidor y le paga un importe acordado por proporcionar esos servicios en nombre de la entidad. Si el cliente final no utiliza los servicios de mantenimiento, la entidad no está obligada a pagar al distribuidor.

EI61 Puesto que el compromiso de servicios de mantenimiento es un compromiso de transferir bienes o servicios en el futuro y es parte del intercambio negociado entre la entidad y el distribuidor, la entidad determina que el compromiso de proporcionar servicios de mantenimiento es una obligación de desempeño (véase el párrafo 26(g) de la NIIF 15). La entidad concluye que el compromiso representaría una obligación de desempeño independientemente de si proporciona el servicio la entidad, el distribuidor, o un tercero. Por consiguiente, la entidad asigna una parte del precio de la transacción al compromiso de proporcionar servicios de mantenimiento.

Caso B—Compromiso implícito de servicio

EI62 La entidad ha proporcionado históricamente servicios de mantenimiento sin contraprestación adicional (es decir, "gratis") a los clientes finales que compran el producto de la entidad al distribuidor. La entidad no compromete de forma explícita servicios de mantenimiento durante las negociaciones con el distribuidor y el contrato final entre la entidad y el distribuidor no especifica los términos o condiciones de esos servicios.

EI63 Sin embargo, sobre la base de las prácticas tradicionales del negocio, la entidad determina al inicio del contrato que ha realizado un compromiso implícito de proporcionar servicios de mantenimiento como parte del intercambio negociado con el distribuidor. Esto es, las prácticas pasadas de la entidad de proporcionar estos servicios crean expectativas válidas en los clientes de la entidad (es decir, el distribuidor y los clientes finales) de acuerdo con el párrafo 24 de la NIIF 15. Por consiguiente, la entidad identifica el compromiso de prestar servicios de mantenimiento como una obligación de desempeño a la que se asigna una parte del precio de la transacción.

Caso C—Los servicios no son una obligación de desempeño

EI64 En el contrato con el distribuidor, la entidad no se compromete a proporcionar ningún servicio de mantenimiento. Además, la entidad habitualmente no presta servicios de mantenimiento, y por ello, las prácticas tradicionales del negocio, políticas publicadas y declaraciones específicas en el momento de realizar el contrato no han creado un compromiso implícito de proporcionar bienes o servicios a sus clientes. La entidad transfiere el control del producto al distribuidor y, por ello, el contrato se completa. Sin embargo, antes de la venta al cliente final, la entidad hace una oferta de proporcionar servicios de mantenimiento a terceros que compren el producto al distribuidor sin contraprestación acordada adicional.

EI65 El compromiso de mantenimiento no está incluido en el contrato entre la entidad y el distribuidor al inicio del contrato. Esto es, de acuerdo con el párrafo 24 de la NIIF 15, la entidad no se compromete de forma explícita o implícita a proporcionar servicios de mantenimiento al distribuidor o a los clientes finales. Por consiguiente, la entidad no identifica el compromiso de proporcionar servicios de mantenimiento como una

 © IFRS Foundation

obligación de desempeño. En su lugar, la obligación de proporcionar servicios de mantenimiento se contabiliza de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo

EI66 Los ejemplos 13 a 17 ilustran los requerimientos de los párrafos 35 a 37 y B2 a B13 de la NIIF 15 sobre obligaciones de desempeño satisfechas a lo largo del tiempo. Además, en estos ejemplos se ilustran los requerimientos siguientes:

(a) los párrafos 35(a), B3 y B4 de la NIIF 15 sobre cuándo un cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que ésta realiza la actividad (Ejemplos 13 y 14);

(b) los párrafos 35(c), 36 y 37; y B6 a B13 de la NIIF 15 sobre el desempeño de una entidad que no crea un activo con un uso alternativo y el derecho exigible de una entidad a recibir los pagos por el desempeño completado hasta la fecha (Ejemplos 14 a 17); y

(c) el párrafo 38 de la NIIF 15 sobre obligaciones de desempeño satisfechas en un momento concreto (Ejemplo 17).

Ejemplo 13—El cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios

EI67 Una entidad realiza un contrato para proporcionar mensualmente servicios de procesamiento de nóminas a un cliente por un año.

EI68 Los servicios de procesamiento de nóminas acordados se contabilizan como una única obligación de desempeño de acuerdo con el párrafo 22(b) de la NIIF 15. La obligación de desempeño se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con el párrafo 35(a) de la NIIF 15 porque el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios del desempeño de la entidad al procesar cada transacción de nóminas a medida que y cuándo cada transacción es procesada. El hecho de que otra entidad no necesitara volver a realizar los servicios de procesamiento de nóminas por el servicio que la entidad ha proporcionado hasta la fecha también demuestra que el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios del desempeño de la entidad a medida que ésta los realiza. (La entidad no considera ninguna limitación práctica en la transferencia de la obligación de desempeño restante, incluyendo actividades de instalación que necesitaran ser realizadas por otra entidad.) La entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo midiendo su progreso hacia la satisfacción completa de esa obligación de desempeño de acuerdo con los párrafos 39 a 45 y B14 a B19 de la NIIF 15.

Ejemplo 14—Evaluación del uso alternativo y derecho a recibir el pago

EI69 Una entidad realiza un contrato con un cliente para prestar servicios de consultoría que da lugar a que la entidad proporcione una opinión profesional al cliente. La opinión profesional se relaciona con hechos y circunstancias que son específicas del cliente. Si el cliente fuera a cancelar el contrato de consultoría por razones distintas al incumplimiento de la entidad de realizar el desempeño como se acordó, el contrato requiere que el cliente compense a la entidad por sus costos incurridos más un 15 por ciento de margen. El 15 por ciento de margen se aproxima al del beneficio que la entidad gana por contratos similares.

EI70 La entidad considera el criterio del párrafo 35(a) de la NIIF 15 y los requerimientos de los párrafos B3 y B4 de la NIIF 15 para determinar si el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios del desempeño de la entidad. Si la entidad no fuera a poder satisfacer su obligación y el cliente contratara a otra firma de consultoría que le proporcionara la opinión, la otra firma de consultoría necesitaría rehacer sustancialmente el trabajo que la entidad había completado hasta la fecha, porque la otra firma de consultoría no podría beneficiarse del trabajo en proceso realizado por la entidad. La naturaleza de la opinión profesional es tal que el cliente recibirá los beneficios del desempeño de la entidad solo cuando el cliente reciba la opinión profesional. Por consiguiente, la entidad concluye que no se cumple el criterio del párrafo 35(a) de la NIIF 15.

EI71 Sin embargo, la obligación de desempeño de la entidad cumple el criterio del párrafo 35(c) de la NIIF 15 y es una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo debido a los dos factores siguientes:

(a) De acuerdo con los párrafos 36 y B6 a B8 de la NIIF 15 el desarrollo de la opinión profesional no crea un activo con uso alternativo para la entidad porque la opinión profesional se relaciona con

hechos y circunstancias que son específicas del cliente. Por ello, existe una limitación práctica sobre la capacidad de la entidad de derivar fácilmente el activo a otro cliente.

(b) De acuerdo con los párrafos 37 y B9 a B13 de la NIIF 15, la entidad tiene un derecho exigible a recibir los pagos por su desempeño completado hasta la fecha por sus costos más un margen razonable, que se aproxime al margen de ganancia de otros contratos.

EI72 Por consiguiente, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo midiendo el progreso hacia la satisfacción completa de esa obligación de desempeño de acuerdo con los párrafos 39 a 45 y B14 a B19 de la NIIF 15.

Ejemplo 15—El activo no tiene uso alternativo para la entidad

EI73 Una entidad realiza un contrato con un cliente, una agencia gubernamental, para construir un satélite especializado. La entidad construye satélites para varios clientes, tales como gobiernos y entidades comerciales. El diseño y construcción de cada satélite difiere sustancialmente, sobre la base de las necesidades de cada cliente y el tipo de tecnología que se incorpora al satélite.

EI74 Al inicio del contrato, la entidad evalúa si su obligación de desempeño de construir el satélite es una obligación de desempeño que se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con el párrafo 35 de la NIIF 15.

EI75 Como parte de esa evaluación, la entidad considera si el satélite en su estado completo tendrá un uso alternativo para la entidad. Aunque el contrato no prohíbe que la entidad destine el satélite completado a otra entidad, la primera incurriría en costos significativos de remodelación del diseño y función del satélite para destinar ese activo a otro cliente. Por consiguiente, el activo no tiene uso alternativo para la entidad (véanse los párrafos 35(c), 36 y B6 a B8 de la NIIF 15 porque el diseño específico del satélite para el cliente limita la capacidad práctica de la entidad de destinar fácilmente el satélite a otro cliente.

EI76 Para satisfacer la obligación de desempeño de la entidad a lo largo del tiempo al construir el satélite, el párrafo 35(c) de la NIIF 15 también requiere que la entidad tenga un derecho exigible a recibir los pagos por el desempeño completado hasta la fecha. Esta condición no se ilustra en este ejemplo.

Ejemplo 16—Derecho exigible a recibir los pagos por el desempeño completado hasta la fecha

EI77 Una entidad realiza un contrato con un cliente para construir un elemento de equipamiento. El calendario de pagos en el contrato especifica que el cliente debe realizar un pago anticipado al comienzo del contrato del 10 por ciento del precio del contrato, pagos regulares a lo largo del periodo de construcción (que ascienden al 50 por ciento del precio del contrato) y un pago final del 40 por ciento del precio del contrato después de completarse la construcción y de que el equipo haya pasado las pruebas de funcionamiento prescritas. Los pagos no son reembolsables a menos que la entidad no cumpla según lo acordado. Si el cliente cancela el contrato, la entidad solo tiene derecho a conservar los pagos adelantados recibidos del cliente. La entidad no tiene derechos adicionales de compensación por parte del cliente.

EI78 Al inicio del contrato, la entidad evalúa si su obligación de desempeño para construir el equipamiento es una obligación de desempeño que se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con el párrafo 35 de la NIIF 15.

EI79 Como parte de esa evaluación, la entidad considera si tiene un derecho exigible a recibir los pagos por el desempeño completado hasta la fecha de acuerdo con los párrafos 35(c), 37 y B9 a B13 de la NIIF 15, si el cliente fuera a cancelar el contrato por razones distintas a que la entidad no realizase el desempeño como se acordó. Aun cuando los pagos realizados por el cliente son no reembolsables, no se espera que el importe acumulado de esos pagos, en todo momento a lo largo del contrato, corresponda al menos al importe que sería necesario para compensar a la entidad por el desempeño completado hasta la fecha. Esto es así porque en varias ocasiones durante la construcción el importe acumulado de la contraprestación pagada por el cliente puede ser menor que el precio de venta del elemento de equipo completado parcialmente hasta ese momento. Por consiguiente, la entidad no tiene un derecho a recibir el pago por el desempeño completado hasta la fecha.

EI80 Puesto que la entidad no tiene un derecho a recibir el pago por el desempeño completado hasta la fecha, la obligación de desempeño de la entidad no se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con el párrafo 35(c) de la NIIF 15. Por consiguiente, la entidad no necesita evaluar si el equipo tendría un uso alternativo para la entidad. La entidad también concluye que no cumple los criterios del párrafo 35(a) o (b) de la NIIF 15 y por ello, contabiliza la construcción del equipamiento como una obligación de desempeño satisfecha en un momento concreto de acuerdo con el párrafo 38 de la NIIF 15.

 © IFRS Foundation

Ejemplo 17—Evaluación de si una obligación de desempeño se satisface en un momento concreto o a lo largo del tiempo

EI81 Una entidad está desarrollando un complejo residencial de unidades múltiples. Un cliente realiza un contrato de ventas vinculante con la entidad por una unidad específica que está en construcción. Cada unidad tiene unos planos similares y es de similar tamaño, pero otros atributos de las unidades son diferentes (por ejemplo, la ubicación de la unidad dentro del complejo).

Caso A—La entidad no tiene un derecho exigible a recibir los pagos por el desempeño completado hasta la fecha

EI82 El cliente paga un depósito al realizar el contrato y el depósito es reembolsable solo si la entidad no completa la construcción de la unidad de acuerdo con el contrato. El precio del contrato restante se paga a la finalización del contrato cuando el cliente obtiene la posesión física de la unidad. Si el cliente incumple el contrato antes de la terminación de la unidad, la entidad solo tiene el derecho de retener el depósito.

EI83 Al inicio del contrato, la entidad aplica el párrafo 35(c) de la NIIF 15 para determinar si su compromiso de construir y transferir la unidad al cliente es una obligación de desempeño que se satisface a lo largo del tiempo. La entidad determina que no tiene un derecho exigible a recibir los pagos por el desempeño completado hasta la fecha, porque, hasta que la construcción de la unidad esté terminada, solo tiene derecho al depósito pagado por el cliente. Puesto que la entidad no tiene un derecho a recibir el pago por el trabajo completado hasta la fecha, la obligación de desempeño de la entidad no es una obligación de desempeño que se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con el párrafo 35(c) de la NIIF 15. En su lugar, la entidad contabiliza la venta de la unidad como una obligación de desempeño satisfecha en un momento concreto de acuerdo con el párrafo 38 de la NIIF 15.

Caso B—La entidad tiene un derecho exigible a recibir los pagos por el desempeño completado hasta la fecha

EI84 El cliente paga un depósito no reembolsable en el momento de realizar el contrato y hará pagos según el progreso durante la construcción de la unidad. El contrato tiene condiciones fundamentales que impiden a la entidad poder destinar la unidad a otro cliente. Además, el cliente no tiene el derecho de cancelar el contrato a menos que la entidad no ejecute el contrato como se acordó. Si el cliente incumple sus obligaciones no realizando los pagos de forma progresiva según lo acordado en la forma y en el momento debidos, la entidad tendría derecho a toda la contraprestación acordada en el contrato si completa la construcción de la unidad. Los tribunales anteriormente han confirmado derechos similares que otorgan derecho a los constructores a requerir al cliente que cumpla, sujeto a que la entidad haga frente a sus obligaciones según el contrato.

EI85 Al inicio del contrato, la entidad aplica el párrafo 35(c) de la NIIF 15 para determinar si su compromiso de construir y transferir la unidad al cliente es una obligación de desempeño que se satisface a lo largo del tiempo. La entidad determina que el activo (unidad) creado por el desempeño de la entidad no tiene un uso alternativo para ella porque el contrato le impide transferir la unidad especificada a otro cliente. La entidad no considera la posibilidad de una cancelación del contrato al evaluar si puede destinar el activo a otro cliente.

EI86 La entidad también tiene un derecho a recibir el pago por el desempeño completado hasta la fecha de acuerdo con los párrafos 37 y B9 a B13 de la NIIF 15. Esto es así, porque si el cliente incumpliera sus obligaciones, la entidad tendría un derecho exigible a toda la contraprestación acordada según el contrato si ésta continúa ejecutando el contrato como se acordó.

EI87 Por ello, las condiciones del contrato y las prácticas en la jurisdicción legal indican que existe un derecho a recibir el pago por el desempeño completado hasta la fecha. Por consiguiente, los criterios del párrafo 35(c) de la NIIF 15 se cumplen y la entidad tiene una obligación de desempeño que ésta satisface a lo largo del tiempo. Para reconocer el ingreso de actividades ordinarias de esa obligación de desempeño, la entidad mide su progreso hacia la satisfacción completa de su obligación de desempeño de acuerdo con los párrafos 39 a 45 y B14 a B19 de la NIIF 15.

EI88 En la construcción de un complejo residencial de unidades múltiples, la entidad puede tener numerosos contratos con clientes individuales para la construcción de unidades individuales dentro del complejo. La entidad contabilizaría cada contrato por separado. Sin embargo, dependiendo de la naturaleza de la construcción, al medir el progreso hacia la satisfacción completa de las obligaciones de desempeño en cada contrato puede ser necesario reflejar el desempeño de la entidad en la realización de los trabajos de

construcción iniciales (es decir, los cimientos y la estructura básica), así como de la construcción de las áreas comunes.

Caso C—La entidad tiene un derecho exigible a recibir los pagos por el desempeño completado hasta la fecha

EI89 Los mismos hechos que en el Caso B se aplican al Caso C, excepto que en el caso de un incumplimiento por el cliente, la entidad puede requerirle que cumpla como se exige en el contrato o puede cancelar el contrato a cambio del activo en construcción y un derecho a una penalización por una proporción del precio del contrato.

EI90 A pesar de que la entidad podría cancelar el contrato (en el que la obligación del cliente con la entidad se limitaría a la transferencia del control del activo parcialmente terminado a la entidad y pagar la penalización prescrita), la entidad tiene un derecho a recibir el pago por desempeño completado hasta la fecha porque también podría optar por exigir sus derechos al pago total según el contrato. El hecho de que la entidad pueda optar por cancelar el contrato en caso de que el cliente incumpla sus obligaciones no afectaría a esa evaluación (véase el párrafo B11 de la NIIF 15), siempre que sean exigibles los derechos de la entidad a requerir que el cliente continúe cumpliendo como exige el contrato (es decir, el pago de la contraprestación acordada).

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

EI91 Los ejemplos 18 y 19 ilustran los requerimientos de los párrafos 39 a 45 de la NIIF 15 sobre medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño que se satisface a lo largo del tiempo. El ejemplo 19 también ilustra los requerimientos del párrafo B19 de la NIIF 15 sobre materiales no instalados cuando los costos incurridos no son proporcionales al progreso de la entidad en la satisfacción de una obligación de desempeño.

Ejemplo 18—Medición del progreso cuando los bienes o servicios se hacen disponibles

EI92 Una entidad, propietaria y gerente de gimnasios, realiza un contrato con un cliente por un año de acceso a todos sus gimnasios. El cliente tiene uso ilimitado de los gimnasios y se compromete a pagar 100 .u.m. al mes.

EI93 La entidad determina que su compromiso con el cliente es proporcionar el servicio de hacer disponibles los gimnasios para que el cliente los utilice cómo y cuándo lo desee. Esto es así, porque la medida en que el cliente utilice los gimnasios no afecta al importe de bienes y servicios restantes a los que tiene derecho. La entidad concluye que el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios del desempeño de la entidad a medida que ésta ejecuta al hacer que los gimnasios estén disponibles. Por consiguiente, la obligación de desempeño de la entidad se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con el párrafo 35(a) de la NIIF 15.

EI94 La entidad también determina que el cliente se beneficia de los servicios de la entidad de hacer que los gimnasios estén disponibles de forma continuada a lo largo del año. (Esto es, el cliente se beneficia de tener disponibles los gimnasios, independientemente de si los utiliza o no.) Por consiguiente, la entidad concluye que la mejor medida del progreso hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño a lo largo del tiempo es una medida basada en el tiempo y reconoce el ingreso de actividades ordinarias sobre una base lineal a lo largo del año a 100 u.m. por mes.

Ejemplo 19—Materiales no instalados

EI95 En noviembre de 20X2, una entidad contrata con un cliente reformar un edificio de 3 plantas e instalar nuevos ascensores por una contraprestación total de 5 millones de u.m. El servicio de reforma acordado, incluyendo la instalación de los ascensores, es una obligación de desempeño única satisfecha a lo largo del tiempo. Los costos totales esperados son de 4 millones de u.m., incluyendo 1,5 millones de u.m. por los ascensores. La entidad determina que actúa como un principal de acuerdo con los párrafos B34 a B38 de la NIIF 15 porque obtiene el control de los ascensores antes de transferirlos al cliente.

EI96 A continuación se muestra un resumen del precio de la transacción y de los costos esperados:

 © IFRS Foundation

	u.m.
Precio de la transacción.	5.000.000
Costos esperados:	
Ascensores	1.500.000
Otros costos	2.500.000
Total costos esperados	4.000.000

EI97 La entidad utiliza un método de recursos utilizados basado en costos incurridos para medir su progreso hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño. La entidad evalúa si los costos incurridos para la obtención de los ascensores son proporcionales al progreso de la entidad para satisfacer la obligación de desempeño, de acuerdo con el párrafo B19 de la NIIF 15. El cliente obtiene el control de los ascensores cuando se entregan en el lugar en diciembre de 20X2, aunque no se instalarán hasta junio de 20X3. Los costos de obtener los ascensores (1,5 millones) son relativamente significativos en relación con los costos totales esperados para satisfacer completamente la obligación de desempeño (4 millones de u.m.). La entidad no está involucrada en el diseño o fabricación de los ascensores.

EI98 La entidad concluye que incluir los costos de obtención de los ascensores para la medición del progreso sobredimensionaría el grado de desempeño de la entidad. Por consiguiente, de acuerdo con el párrafo B19 de la NIIF 15, la entidad ajusta su medida del progreso para excluir los costos de obtención de los ascensores de la medición de los costos incurridos y del precio de la transacción. La entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por la transferencia de los ascensores por un importe igual a los costos de obtención de los ascensores (es decir, a un margen de cero).

EI99 Al 31 de diciembre de 20X2 la entidad observa que:

(a) otros costos incurridos (excluyendo los ascensores) son de 500.000 u.m.; y

(b) el desempeño está completado a un 20 por ciento (es decir, 500.000 u.m. ÷ 2.500.000 u.m.).

EI100 Por consiguiente, a 31 de diciembre de 20X2, la entidad reconoce lo siguiente:

	u.m.
Ingresos de actividades ordinarias	2.200.000[(a)]
Costo de bienes vendidos	2.000.000[(b)]
Ganancia	200.000

(a) Los ingresos de actividades ordinarias reconocidos se calculan como (20 por ciento x 3.500.000 u.m.) + 1.500.000 u.m. (3.500.000 es el precio de la transacción de 5.000.000 u.m. - 1.500.000 u.m. de costos de los ascensores.)

(b) Los costos de los bienes vendidos es de 500.000 u.m. incurridos + 1.500.000 de costos de los ascensores.

Contraprestación variable

EI101 Los ejemplos 20 y 21 ilustran los requerimientos de los párrafos 50 a 54 de la NIIF 15 sobre la identificación de la contraprestación variable.

Ejemplo 20—La penalización da lugar a contraprestación variable

EI102 Una entidad realiza un contrato con un cliente para construir un activo por 1 millón de u.m. Además, los términos del contrato incluyen una penalización de 100.000 u.m. si la construcción no se completa dentro de los tres meses siguientes a una fecha especificada en el contrato.

EI103 La entidad concluye que la contraprestación acordada en el contrato incluye un importe fijo de 900.000 u.m. y un importe variable de 100.000 u.m. (que surge de la penalización).

EI104 La entidad estima la contraprestación variable de acuerdo con los párrafos 50 a 54 de la NIIF 15 y considera los requerimientos de los párrafos 56 a 58 de la NIIF 15 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable.

Ejemplo 21—Estimación de la contraprestación variable

EI105 Una entidad realiza un contrato con un cliente para construir un activo personalizado. El compromiso de transferir el activo es una obligación de desempeño que se satisface a lo largo del tiempo. La contraprestación acordada es de 2,5 millones de u.m., pero ese importe se reducirá o incrementará dependiendo del plazo de terminación del activo. Específicamente, por cada día después del 31 de marzo de 20X7 que el activo esté sin terminar, la contraprestación acordada se reduce en 10.000 u.m. Por cada día antes del 31 de marzo de 20X7 que el activo esté terminado, la contraprestación acordada se incrementa en 10.000 u.m.

EI106 Además, en el momento de la terminación del activo, un tercero inspeccionará el activo y asignará una calificación de acuerdo con una escala definida en el contrato. Si el activo recibe una calificación especificada, la entidad tendrá derecho a una prima de incentivo de 150.000 u.m.

EI107 Para determinar el precio de la transacción, la entidad prepara una estimación separada para cada elemento de la contraprestación variable a la que la entidad tendrá derecho utilizando los métodos de estimación descritos en el párrafo 53 de la NIIF 15:

(a) La entidad decide utilizar el método del valor esperado para estimar la contraprestación variable asociada con la penalización o incentivo diario (es decir, 2,5 millones de u.m., más [o menos] 10.000 u.m. por día). Esto es porque éste es el método que la entidad espera que prediga mejor el importe de la contraprestación a la que tendrá derecho.

(b) La entidad decide utilizar el importe más probable para estimar la contraprestación variable asociada con la prima de incentivo. Esto es porque existen solo dos posibles resultados (150.000 u.m. ó 0 u.m.) y es el método que la entidad espera que prediga mejor el importe de la contraprestación a la que tendrá derecho.

EI108 La entidad considera los requerimientos de los párrafos 56 a 58 de la NIIF 15 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable para determinar si la entidad debería incluir algunas o todas sus estimaciones de la contraprestación variable en el precio de la transacción.

Limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable

EI109 Los ejemplos 22 a 25 ilustran los requerimientos de los párrafos 56 a 58 de la NIIF 15 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable. Además, en estos ejemplos se ilustran los requerimientos siguientes:

(a) el párrafo 55 de la NIIF 15 sobre la pasivos por reembolsos (Ejemplo 22);

(b) los párrafos B20 a B27 de la NIIF 15 sobre ventas con derecho a devolución (Ejemplo 22); y

(c) los párrafos 84 a 86 de NIIF 15 sobre la asignación de la contraprestación variable a las obligaciones de desempeño (Ejemplo 25).

Ejemplo 22—Derecho de devolución

EI110 Una entidad realiza 100 contratos con clientes. Cada contrato incluye la venta de un producto por 100 u.m. (100 productos totales x 100 u.m. = 10.000 u.m. de contraprestación total). El efectivo se recibe cuando se transfiere el control del producto. La práctica tradicional del negocio de la entidad es permitir que un cliente devuelva los productos no utilizados en el plazo de 30 días y reciba el reembolso total. El costo para la entidad de cada producto es de 60 u.m.

EI111 La entidad aplica los requerimientos de la NIIF 15 para la cartera de 100 contratos porque espera razonablemente que, de acuerdo con el párrafo 4, los efectos sobre los estados financieros de la aplicación de estos requerimientos a la cartera no diferirían de forma significativa de la aplicación de los requerimientos a los contratos individuales dentro de la cartera.

EI112 Puesto que el contrato permite que un cliente devuelva los productos, la contraprestación recibida del cliente es variable. Para estimar la contraprestación variable a la que tendrá derecho la entidad, ésta decide utilizar el método del valor esperado [véase el párrafo 53(a) de la NIIF 15] porque es el método que la entidad espera que prediga mejor el importe de la contraprestación a la que tendrá derecho. Con el uso del método del valor esperado, la entidad estima que 97 productos no se devolverán.

 © IFRS Foundation

EI113 La entidad también considera que los requerimientos de los párrafos 56 a 58 de la NIIF 15 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable para determinar si el importe estimado de la contraprestación variable de 9.700 u.m. (100 u.m. x 97 productos que no se espera que sean devueltos) puede incluirse en el precio de la transacción. La entidad considera los factores del párrafo 57 de la NIIF 15 y determina que aunque las devoluciones quedan fuera de la influencia de la entidad, tiene experiencia significativa en la estimación de las devoluciones de clase de producto y de cliente. Además, la incertidumbre se resolverá en un marco temporal breve (es decir, el periodo de devolución de 30 días). Por ello, la entidad concluye que es altamente probable que no ocurra una reversión significativa en el importe acumulado de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos (es decir, 9.700 u.m.) a medida que se resuelva la incertidumbre (es decir, a lo largo del periodo de devolución).

EI114 La entidad estima que los costos de recuperación de los productos no serán significativos y espera que los productos devueltos puedan revenderse con una ganancia.

EI115 En el momento de la transferencia del control de los 100 productos, la entidad no reconoce ingresos de actividades ordinarias para los tres productos que espera que se devuelvan. Por consiguiente, de acuerdo con los párrafos 55 y B21 de la NIIF 15, la entidad reconoce lo siguiente:

(a) ingresos de actividades ordinarias de 9.700 u.m. (100 u.m. x 97 productos que no se espera que sean devueltos);

(b) un pasivo por reembolsos de 300 u.m. (100 u.m. reembolsadas x 3 productos que se espera que sean devueltos); y

(c) un activo de 180 u.m. (60 u.m. x 3 productos de su derecho a recuperar productos de clientes al establecer el pasivo por reembolso).

Ejemplo 23—Reducciones de precio

EI116 Una entidad realiza un contrato con un cliente, un distribuidor, a 1 de diciembre de 20X7. La entidad transfiere 1.000 productos al comienzo del contrato por un precio establecido en el contrato de 100 u.m. por producto (la contraprestación total es de 100.000 u.m.). El pago procedente del cliente es exigible cuando el cliente vende los productos a los clientes finales. El cliente de la entidad generalmente vende los productos en 90 días desde su obtención. El control de los productos se transfiere al cliente el 1 de diciembre de 20X7.

EI117 Sobre la base de sus prácticas pasadas y para mantener su relación con el cliente, la entidad anticipa la concesión de la reducción de precio a su cliente porque esto permitirá que el cliente descuente el producto y, de ese modo, mover el producto a través de la cadena de distribución. Por consiguiente, la contraprestación en el contrato es variable.

Caso A—La estimación de la contraprestación no está limitada

EI118 La entidad tiene experiencia significativa en la venta de este producto y otros similares. La información observable indica que históricamente la entidad concede una reducción del precio de aproximadamente el 20 por ciento de los precios de venta de estos productos. La información de mercado actual sugiere que una reducción del 20 por ciento en el precio será suficiente para mover los productos a través de la cadena de distribución. La entidad no ha concedido una reducción de precio significativamente mayor del 20 por ciento en muchos años.

EI119 Para estimar la contraprestación variable a la que tendrá derecho la entidad, ésta decide Para estimar la contraprestación variable a la que tendrá derecho la entidad, ésta decide utilizar el método del valor esperado [véase el párrafo 53(a) de la NIIF 15] porque éste es el método que la entidad espera que prediga mejor el importe de la contraprestación a la que tendrá derecho. Con el uso del método del valor esperado, la entidad estima que el precio de la transacción sea de 80.000 u.m. (80 u.m. x 1.000 productos).

EI120 La entidad también considera los requerimientos de los párrafos 56 a 58 de la NIIF 15 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable para determinar si el importe estimado de la contraprestación variable de 80.000 u.m. puede incluirse en el precio de la transacción. La entidad considera los factores del párrafo 57 de la NIIF 15 y determina que tiene experiencia anterior significativa con este producto y la información de mercado actual que apoya su estimación. Además, a pesar de algunas incertidumbres que proceden de factores fuera de su influencia, basadas en sus estimaciones de mercado actuales, la entidad espera que el precio se resuelva en un marco temporal breve. Por ello, la entidad concluye que es altamente probable que no ocurra una reversión significativa en el importe acumulado de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos (es decir, 80.000 u.m.) cuando se resuelva la incertidumbre (es decir, cuando se determine el importe total de las reducciones de precio). Por consiguiente, la entidad reconoce 80.000 u.m. como ingresos de actividades ordinarias cuando los productos se transfieren el 1 de diciembre de 20X7.

Caso B—La estimación de la contraprestación está limitada

EI121 La entidad tiene experiencia en la venta de productos similares. Sin embargo, los productos de la entidad tienen un riesgo alto de obsolescencia y la entidad está experimentando una volatilidad alta en la fijación del precio de sus productos. La información observable indica que históricamente la entidad reconoce un rango amplio de reducciones de precio del 20 al 60 por ciento de los precios de venta de productos similares. La información de mercado actual también sugiere que una reducción del 15 al 50 por ciento en el precio puede ser necesaria para mover los productos a través la cadena de distribución.

EI122 Para estimar la contraprestación variable a la que tendrá derecho la entidad, ésta decide utilizar el método del valor esperado [véase el párrafo 53(a) de la NIIF 15] porque es el método que la entidad espera que prediga mejor el importe de la contraprestación a la que tendrá derecho. Con el uso del método del valor esperado, la entidad estima que se proporcionará un descuento del 40 por ciento y, por ello, la estimación de la contraprestación variable es de 60.000 (60 u.m. x 1.000 productos).

EI123 La entidad también considera los requerimientos de los párrafos 56 a 58 de la NIIF 15 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable para determinar si parte o todo el importe estimado de la contraprestación variable de 60.000 u.m. puede incluirse en el precio de la transacción. La entidad considera los factores del párrafo 57 de la NIIF 15 y observa que el importe de la contraprestación es altamente sensible a factores fuera de la influencia de la entidad (es decir, riesgo de obsolescencia) y es probable que se pueda requerir que la entidad proporcione un rango amplio de reducciones de precio para mover los productos a través de la cadena de distribución. Por consiguiente, la entidad no puede incluir su estimación de 60.000 u.m. (es decir un descuento del 40 por ciento) en el precio de la transacción porque no puede concluir que sea altamente probable que no tenga lugar una reversión significativa en el importe del ingreso de actividades ordinarias acumulado reconocido. Aunque las reducciones de precio históricas de la entidad han oscilado del 20 al 60 por ciento, la información del mercado sugiere actualmente que será necesaria una reducción del precio del 15 al 50 por ciento. Los resultados reales de la entidad han sido congruentes con la información del mercado actual en ese momento en transacciones similares anteriores. Por consiguiente, la entidad concluye que es altamente probable que no tenga lugar una reversión significativa del importe acumulado de ingresos de actividades ordinarias si la entidad incluye 50.000 u.m. en el precio de la transacción (100 u.m. de precio de venta y un 50 por ciento de reducción) y por ello, reconoce un ingreso de actividades ordinarias por ese importe. Por ello, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias de 50.000 u.m. cuando se transfieren los productos y evalúa nuevamente las estimaciones del precio de la transacción en cada fecha de presentación hasta que se resuelva la incertidumbre de acuerdo con el párrafo 59 de la NIIF 15.

Ejemplo 24—Incentivos de descuento por volumen

EI124 Una entidad realiza un contrato con un cliente el 1 de enero de 20X8 para vender el Producto A por 100 u.m. por unidad. Si el cliente compra más de 1.000 unidades del Producto A en un año, el contrato especifica que el precio por unidad se reduce retroactivamente a 90 u.m. por unidad. Por consiguiente, la contraprestación en el contrato es variable.

EI125 Para el primer trimestre finalizado el 31 de marzo de 20X8, la entidad vende 75 unidades del Producto A al cliente. La entidad estima que las compras del cliente no superarán el umbral de 1.000 unidades requerido para el descuento por volumen en el año.

EI126 La entidad considera los requerimientos de los párrafos 56 a 58 de la NIIF 15 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable, incluyendo los factores del párrafo 57 de la NIIF 15. La entidad determina que tiene experiencia significativa con este producto y con el patrón de compra de la entidad. Por ello, la entidad concluye que es altamente probable que no ocurra una reversión significativa en el importe acumulado de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos (es decir, 100 u.m. por unidad) cuando se resuelva la incertidumbre (es decir, cuando se conozca el importe total de compras). Por consiguiente, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias de 7.500 u.m. (75 unidades x 100 .u.m. por unidad) para el trimestre que termina el 31 de marzo de 20X8.

EI127 En mayo de 20X8, el cliente de la entidad adquiere otra empresa y en el segundo trimestre que termina el 30 de junio de 20X8 la entidad vende 500 unidades adicionales del Producto A al cliente. A la luz del nuevo hecho, la entidad estima que las compras del cliente superarán el umbral de 1.000 unidades para el año y, por ello, se requerirá la reducción retroactiva del precio por unidad a 90 u.m.

EI128 Por consiguiente, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por 44.250 u.m. para el trimestre que termina el 30 de junio de 20X8. Ese importe se calcula a partir de 45.000 u.m. por la venta de 500 unidades (500 unidades x 90 u.m. por unidad) menos el cambio en el precio de la transacción de 750 u.m. (75 unidades x 10 u.m. de reducción del precio) para la reducción de ingresos de actividades ordinarias

 © IFRS Foundation

relacionada con las unidades vendidas en el trimestre que termina el 31 de marzo de 20X8 (véanse los párrafos 87 y 88 de la NIIF 15).

Ejemplo 25—Comisiones de gestión sujetas a la restricción

EI129 El 1 de enero de 20X8, una entidad realiza un contrato con un cliente para proporcionar servicios de gestión de activos por cinco años. La entidad recibe una comisión por gestión del dos por ciento trimestral basada en los activos del cliente en gestión al final de cada trimestre. Además, la entidad recibe una comisión por incentivos basados en el rendimiento del 20 por ciento de la rentabilidad de fondos que superen el rendimiento de un índice de mercado observable a lo largo de un periodo de cinco años. Por consiguiente, tanto la comisión por gestión y la comisión por rendimiento del contrato son contraprestación variable.

EI130 La entidad contabiliza los servicios como una obligación de desempeño única de acuerdo con el párrafo 22(b) de la NIIF 15, porque está proporcionando una serie de servicios distintos que son sustancialmente los mismos y tienen el mismo patrón de transferencia (los servicios se transfieren al cliente a lo largo del tiempo y se utiliza el mismo método de medir el progreso—es decir, una medida del progreso basada en el tiempo).

EI131 Al comienzo del contrato, la entidad considera los requerimientos de los párrafos 50 a 54 de la NIIF 15 para estimar la contraprestación variable y los requerimientos de los párrafos 56 a 58 de la NIIF 15 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable, incluyendo los factores del párrafo 57 de la NIIF 15. La entidad observa que la contraprestación acordada depende del mercado y, por ello, es altamente sensible a factores fuera de la influencia de la entidad. Además, la comisión por incentivos tiene un gran número y un amplio rango de importes de contraprestación posibles. La entidad también observa que aunque tiene experiencia con contratos similares, esa experiencia es de poco valor predictivo para determinar el rendimiento futuro del mercado. Por ello, al inicio del contrato, la entidad no puede concluir que sea altamente probable que no ocurra una reversión significativa del importe acumulado de ingresos de actividades ordinarias reconocidos si la entidad incluyera su estimación de la comisión por gestión o la comisión por incentivos en el precio de la transacción.

EI132 En cada fecha de presentación, la entidad actualiza su estimación del precio de la transacción. Por consiguiente, al final de cada trimestre, la entidad concluye que podría incluir en el precio de la transacción el importe real de la comisión por gestión trimestral porque la incertidumbre se ha resuelto. Sin embargo, la entidad concluye que no puede incluir su estimación de comisión por incentivos en el precio de la transacción en esas fechas. Esto es porque no ha habido un cambio en su evaluación desde el inicio del contrato—la variabilidad de la comisión basada en el índice del mercado indica que la entidad no puede concluir que sea altamente probable que no ocurra una reversión significativa en el importe acumulado de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos si la entidad incluyera su estimación de la comisión por incentivos en el precio de la transacción. Al 31 de marzo del 20X8, los activos del cliente en gestión son de 100 millones de u.m. Por ello, la comisión por gestión trimestral resultante y el precio de la transacción es de 2 millones de u.m.

EI133 Al final de cada trimestre, la entidad asigna la comisión por gestión trimestral a los distintos servicios proporcionados durante el trimestre, de acuerdo con los párrafos 84(b) y 85 de la NIIF 15. Esto es así porque la comisión se relaciona de forma específica con los esfuerzos de la entidad para transferir los servicios de ese trimestre, que son distintos de los proporcionados en otros trimestres, y la asignación resultante será congruente con el objetivo de asignación del párrafo 73 de la NIIF 15. Por consiguiente, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por 2 millones de u.m. para el trimestre que termina el 31 de marzo de 20X8.

Existencia de un componente de financiación significativo en el contrato

EI134 Los ejemplos 26 a 30 ilustran los requerimientos de los párrafos 60 a 65 de la NIIF 15 sobre la existencia en el contrato de un componente de financiación significativo. Además, los requerimientos siguientes se ilustran en el ejemplo 26:

(a) párrafos 56 a 58 de la NIIF 15 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable; y

(b) párrafos B20 a B27 de la NIIF 15 sobre ventas con derecho a devolución.

Ejemplo 26—Componente de financiación significativo y derecho de devolución

EI135 Una entidad vende un producto a un cliente por 121 u.m. que se pagarán 24 meses después de la entrega. El cliente obtiene el control del producto al comienzo del contrato. El contrato permite al cliente devolver el producto en el plazo de 90 días. El producto es nuevo y la entidad no tiene evidencia histórica relevante de las devoluciones del producto u otra evidencia de mercado disponible.

EI136 El precio de venta al contado del producto es de 100 u.m., que representa el importe que el cliente pagaría en la entrega por el mismo producto vendido por lo demás según términos y condiciones idénticos que los del inicio del contrato. El costo para la entidad del producto es de 80 u.m.

EI137 La entidad no reconoce ingresos de actividades ordinarias cuando se transfiere el control del producto al cliente. Esto es porque la existencia del derecho de devolución y la ausencia de evidencia histórica relevante quiere decir que la entidad no puede concluir que sea altamente probable que no ocurrirá una reversión significativa del importe de ingresos de actividades ordinarias acumulados reconocidos de acuerdo con los párrafos 56 a 58 de la NIIF 15. Por consiguiente, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen después de tres meses cuando el derecho de devolución ha vencido.

EI138 El contrato incluye un componente de financiación significativo, de acuerdo con los párrafos 60 a 62 de la NIIF 15. Esto es evidente a partir de la diferencia entre el importe de la contraprestación acordada de 121 u.m. y el precio de venta al contado de 100 u.m. en la fecha en que los bienes se transfieren al cliente.

EI139 El contrato incluye una tasa de interés implícito del 10 por ciento (es decir, la tasa de interés que supera los 24 meses descuenta la contraprestación acordada de 121 u.m. al precio de venta al contado de 100 u.m.). La entidad evalúa la tasa y concluye que es acorde con la tasa que se reflejaría en una transacción de financiación separada entre la entidad y su cliente al inicio del contrato. Los siguientes asientos de diario ilustran la forma en que la entidad contabiliza este contrato de acuerdo con los párrafos B20 a B27 de la NIIF 15.

(a) Cuando el producto se transfiere al cliente, de acuerdo con el párrafo B21 de la NIIF 15:

Activo por el derecho a recuperar el producto a ser devuelto	80 u.m.[(a)]	
Inventarios		80 u.m.

(a) Este ejemplo no considera los costos esperados para recuperar el activo.

(b) Durante el periodo de tres meses de derecho a devolución, no se reconoce interés de acuerdo con el párrafo 65 de la NIIF 15 porque no se ha reconocido un activo o cuenta por cobrar del contrato.

(c) Cuando el derecho de devolución vence (el producto no es devuelto):

Cuenta por cobrar	100 u.m.[(a)]	
Ingresos de actividades ordinarias		100 u.m.
Costo de ventas	80 u.m.	
Activo por producto a ser devuelto		80 u.m.

(a) La cuenta por cobrar se mediría de acuerdo con la NIIF 9. El ejemplo supone que no existe diferencia importante entre el valor razonable de la cuenta por cobrar al inicio del contrato y el valor razonable de la cuenta por cobrar cuando se reconoce en el momento en que vence el derecho de devolución. Además, este ejemplo no considera la contabilidad del deterioro de valor de la cuenta por cobrar.

EI140 Hasta que la entidad reciba el pago en efectivo del cliente, los ingresos por intereses se reconocerían de acuerdo con la NIIF 9. Para determinar la tasa de interés efectiva de acuerdo con la NIIF 9, la entidad consideraría el tiempo restante del contrato.

Ejemplo 27—Pagos retenidos en un contrato a largo plazo

EI141 Una entidad realiza un contrato para la construcción de un edificio que incluye pagos por hitos programados por el desempeño de la entidad a lo largo de la duración del contrato de tres años. La obligación de desempeño será satisfecha a lo largo del tiempo y los pagos por hitos se programan para coincidir con el

 © IFRS Foundation

desempeño esperado de la entidad. El contrato prevé que un porcentaje especificado de cada pago por hito sea retenido por el cliente a lo largo del acuerdo y pagado a la entidad solo cuando se complete el edificio.

EI142 La entidad concluye que el contrato no incluye un componente financiero significativo. Los pagos por hitos coinciden con el desempeño de la entidad y el contrato requiere un importe a retener por razones distintas a la de proveer financiación de acuerdo con el párrafo 62(c) de la NIIF 15. La retención de un porcentaje especificado de cada pago por hito pretende proteger al cliente de que el contratista no complete de forma adecuada sus obligaciones según el contrato.

Ejemplo 28—Determinación de la tasa de descuento

EI143 Una entidad realiza un contrato con un cliente para vender equipamiento. El control de equipo se transfiere al cliente cuando se firma el contrato. El precio establecido en el contrato es de 1 millón de u.m. más un cinco por ciento de tasa de interés contractual, pagadero en 60 mensualidades de 18.871 u.m.

Caso A—La tasa de descuento contractual refleja la tasa de una transacción financiera separada

EI144 Para evaluar la tasa de descuento en el contrato que contiene un componente financiero significativo, la entidad observa que la tasa de interés contractual del cinco por ciento refleja la tasa que se utilizaría en una transacción financiera separada entre la entidad y su cliente al inicio del contrato (es decir, la tasa de interés contractual del cinco por ciento refleja las características crediticias del cliente).

EI145 Las condiciones de financiación del mercado indican que el precio de venta al contado del equipo es de 1 millón de u.m. Este importe se reconoce como ingreso de actividades ordinarias y como una cuenta por cobrar por préstamos cuando se transfiere el control del equipo al cliente. La entidad contabiliza una cuenta por cobrar de acuerdo con la NIIF 9.

Caso B—La tasa de descuento contractual no refleja la tasa de una transacción financiera separada

EI146 Para evaluar la tasa de descuento en el contrato que contiene un componente financiero significativo, la entidad observa que la tasa de interés contractual del cinco por ciento es significativamente menor que la tasa de interés del 12 por ciento que se utilizaría en una transacción financiera separada entre la entidad y su cliente al inicio del contrato (es decir, la tasa de interés contractual del cinco por ciento no refleja las características crediticias del cliente). Esto sugiere que el precio de venta al contado es menor que 1 millón de u.m.

EI147 De acuerdo con el párrafo 64 de la NIIF 15, la entidad determina el precio de la transacción ajustando el importe acordado de contraprestación para reflejar los pagos contractuales utilizando la tasa de interés del 12 por ciento que refleja las características del crédito del cliente. Por consiguiente, la entidad determina que el precio de la transacción es de 848.357 u.m. (60 pagos mensuales de 18.871 u.m. descontadas al 12 por ciento). La entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias y una cuenta por cobrar por ese importe. Una entidad contabiliza una cuenta por cobrar por préstamos de acuerdo con la NIIF 9.

Ejemplo 29—Pago anticipado y evaluación de la tasa de descuento

EI148 Una entidad realiza un contrato con un cliente para vender un activo. El control del activo se transferirá al cliente en dos años (es decir, la obligación de desempeño será satisfecha en un momento concreto). El contrato incluye dos opciones de pago alternativas: pago de 5.000 u.m. en dos años cuando el cliente obtiene el control del activo o pago de 4.000 cuando se firma el contrato. El cliente opta por pagar 4.000 u.m. cuando se firma el contrato.

EI149 La entidad concluye que el contrato contiene un componente de financiación significativo debido a la magnitud de tiempo entre el momento en el que el cliente paga por el activo y el momento en el que la entidad transfiere el activo al cliente, así como a las tasas de interés dominantes en el mercado.

EI150 La tasa de interés implícita en la transacción es del 11,8 por ciento, que es la tasa de interés necesaria para hacer las dos opciones de pago alternativas económicamente equivalentes. Sin embargo, la entidad determina que, de acuerdo con el párrafo 64 de la NIIF 15, la tasa que debe utilizarse para ajustar la contraprestación acordada es del seis por ciento, que es la tasa de préstamo incremental de la entidad.

EI151 Las siguientes entradas en el diario ilustran cómo contabilizaría la entidad el componente financiero significativo:

(a) reconoce un pasivo del contrato por el pago de 4.000 recibido al inicio del contrato:

Efectivo	4.000 u.m.	
Pasivo del contrato		4.000 u.m.

(b) durante los dos años desde el inicio del contrato hasta la transferencia el activo, la entidad ajusta el importe acordado de contraprestación (de acuerdo con el párrafo 65 de la NIIF 15) y abona al pasivo del contrato por el reconocimiento de intereses sobre 4.000 u.m. al seis por ciento para dos años:

Gastos por intereses	494 u.m.[(a)]	
Pasivo del contrato		494 u.m.

(a) 494 u.m. = 4.000 pasivo del contrato × (6 por ciento de interés por año para dos años).

(b) Reconoce ingresos de actividades ordinarias por la transferencia del activo:

Pasivo del contrato	4.494 u.m.	
Ingresos de actividades ordinarias		4.494 u.m.

Ejemplo 30—Pago anticipado

EI152 Una entidad, fabricante de un producto de tecnología, realiza un contrato con un cliente para proporcionar apoyo y cobertura de reparaciones de tecnología telefónica global por tres años, junto con su producto tecnológico. El cliente compra este servicio de apoyo al mismo tiempo que compra el producto. La contraprestación por el servicio es de 300 u.m. adicionales. Los clientes que optan por comprar este servicio deben pagar por él al inicio (es decir, no está disponible una opción de pago mensual).

EI153 Para determinar si existe un componente financiero significativo en el contrato, la entidad considera la naturaleza del servicio que se ofrece y el propósito de las condiciones de pago. La entidad carga un importe único al inicio, no con el propósito principal de obtener financiación del cliente, sino para maximizar la rentabilidad, teniendo en cuenta los riesgos asociados con la prestación del servicio. Específicamente, si los clientes pudieran pagar mensualmente, sería menos probable que éstos renueven y la población de clientes que continúan usando el servicio de apoyo en los años siguientes podría pasar a ser más pequeña y menos diversa a lo largo del tiempo (es decir, los clientes que optan por renovar históricamente son los que hacen mayor uso del servicio, incrementando de ese modo los costos de la entidad). Además, los clientes tienden a utilizar más los servicios si pagan mensualmente que haciendo un pago al inicio. Finalmente, la entidad incurriría en mayores costos de administración tal como costos relacionados con la administración de las renovaciones y la cobranza de los pagos mensuales.

EI154 Para evaluar los requerimientos del párrafo 62(c) de la NIIF 15, la entidad determina que las condiciones de pago estaban estructuradas principalmente por razones distintas a brindar financiación a la entidad. La entidad carga un importe único al inicio por los servicios porque otras condiciones de pago (tal como un plan de pago mensual) afectarían a la naturaleza de los riesgos asumidos por la entidad para proporcionar el servicio y puede hacer no económico proporcionarlo. Como resultado de su análisis, la entidad concluye que no existe un componente de financiación significativo.

Contraprestación distinta al efectivo

EI155 El ejemplo 31 ilustra los requerimientos de los párrafos 66 a 69 de la NIIF 15 sobre contraprestación distinta al efectivo. Además, los siguientes requerimientos se ilustran en este ejemplo:

(a) párrafo 22 de la NIIF 15 sobre la identificación de las obligaciones de desempeño; y

 © IFRS Foundation

(b) párrafos 56 a 58 de la NIIF 15 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable.

Ejemplo 31—Derecho a una contraprestación distinta al efectivo

EI156 Una entidad realiza un contrato con un cliente para proporcionar un servicio semanal por un año. El contrato se firma el 1 de enero de 20X1 y el trabajo comienza de forma inmediata. La entidad concluye que el servicio es una obligación de desempeño única de acuerdo con el párrafo 22(b) de la NIIF 15. Esto es, porque la entidad está proporcionando una serie de servicios distintos que son sustancialmente los mismos y tienen el mismo patrón de transferencia (los servicios se transfieren al cliente a lo largo del tiempo y se usa el mismo método de medir el progreso—es decir, una medida de progreso basada en el tiempo).

EI157 A cambio del servicio, el cliente se compromete a dar 100 acciones de sus acciones ordinarias por semana de servicio (un total de 5.200 acciones por el contrato). Las condiciones del contrato requieren que las acciones deben pagarse en el momento de la terminación correcta de cada semana de servicio.

EI158 La entidad mide su progreso hacia la satisfacción completa de su obligación de desempeño a medida que se completa cada semana de servicio. Para determinar el precio de la transacción (y el importe de ingresos de actividades ordinarias a reconocer), la entidad mide el valor razonable de las 100 acciones que se reciben al término de cada servicio semanal. La entidad no refleja cualesquiera cambios posteriores en el valor razonable de las acciones recibidas (o por recibir) en los ingresos de actividades ordinarias.

Contraprestación a pagar a un cliente

EI159 El ejemplo 32 ilustra los requerimientos de los párrafos 70 a 72 de la NIIF 15 sobre contraprestación a pagar a un cliente.

Ejemplo 32—Contraprestación a pagar a un cliente

EI160 Una entidad que fabrica bienes consumibles realiza un contrato de un año para vender bienes a un cliente que es una gran cadena global de tiendas al detalle. El cliente se compromete a comprar al menos 15 millones de u.m. de productos durante el año. El contrato también requiere que la entidad haga un pago no reembolsable de 1,5 millones de u.m. al cliente al inicio del contrato. El pago del 1,5 millones de u.m. compensará al cliente por los cambios que necesita realizar a sus estanterías para colocar los productos de la entidad.

EI161 La entidad considera los requerimientos de los párrafos 70 a 72 de la NIIF 15 y concluye que el pago al cliente no es a cambio de un bien o servicio distinto que transfiere a la entidad. Esto es porque la entidad no obtiene el control de ninguna clase de derecho a las estanterías del cliente. Por consiguiente, la entidad determina que, de acuerdo con el párrafo 70 de la NIIF 15, el pago de 1,5 millones de u.m. es una reducción del precio de la transacción.

EI162 La entidad aplica los requerimientos del párrafo 72 de la NIIF 15 y concluye que la contraprestación a pagar se contabiliza como una reducción en el precio de la transacción cuando la entidad reconoce el ingreso de actividades ordinarias para la transferencia de los bienes. Por consiguiente, como la entidad transfiere bienes al cliente, reduce el precio de la transacción para cada bien en un 10 por ciento (1,5 millones de u.m. ÷ 15 millones de u.m.). Por ello, en el primer mes en que la entidad transfiere bienes al cliente, reconoce el ingreso de actividades ordinarias de 1,8 millones de u.m. (2,0 millones de u.m. de importes facturados menos 0,2 millones de u.m. de contraprestación a pagar al cliente).

Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño

EI163 Los ejemplos 33 a 35 ilustran los requerimientos de los párrafos 73 a 86 de la NIIF 15 sobre la asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño. Además, los requerimientos siguientes se ilustran el ejemplo 35:

(a) el párrafo 53 de la NIIF 15 sobre la contraprestación variable; y

(b) el párrafo B63 de la NIIF 15 sobre contraprestación en forma de regalías basadas en ventas o en uso sobre licencias de propiedad intelectual.

Ejemplo 33—Metodología de la asignación

EI164 Una entidad realiza un contrato con un cliente para vender los Productos A, B y C a cambio de 100 u.m. La entidad va a satisfacer las obligaciones de desempeño para cada uno de los productos en momentos diferentes del tiempo. La entidad vende regularmente el Producto A por separado y, por ello, el precio de venta independiente es observable directamente. Los precios de venta independientes de los Productos B y C no son observables directamente.

EI165 Puesto que los precios de venta independientes para los Productos B y C no son observables directamente, la entidad debe estimarlos. Para estimar los precios de venta independientes, la entidad utiliza el enfoque de evaluación del mercado ajustado para el Producto B y los costos esperados más un enfoque de margen para el Producto C. Para hacer esas estimaciones, la entidad maximiza el uso de datos de entrada observables (de acuerdo con el párrafo 78 de la NIIF 15). La entidad estima los precios de venta independientes de la forma siguiente:

Producto	Precio de venta independiente	Método
	u.m.	
Producto A	50	Observable directamente (véase el párrafo 77 de la NIIF 15)
Producto B	25	Enfoque de evaluación del mercado ajustado [véase el párrafo 79(a) de la NIIF 15]
Producto C	75	Costo esperado más un enfoque de margen [véase el párrafo 79(b) de la NIIF 15]
Total	150	

EI166 El cliente recibe un descuento para comprar el conjunto de bienes porque la suma de los precios de venta independientes (150 u.m.) supera la contraprestación acordada (100 u.m.). La entidad considera si se tiene evidencia observable sobre la obligación de desempeño a la que pertenece el descuento completo (de acuerdo con el párrafo 82 de la NIIF 15) y llega a la conclusión de que no la tiene. Por consiguiente, de acuerdo con los párrafos 76 y 81 de la NIIF 15, el descuento se asigna de forma proporcional entre los Productos A, B y C. El descuento, y por ello el precio de la transacción, se asigna de la forma siguiente:

Producto	Precio de la transacción asignado	
	u.m.	
Producto A	33	(50 u.m. ÷ 150 u.m. × 100 u.m.)
Producto B	17	(25 u.m. ÷ 150 u.m. × 100 u.m.)
Producto C	50	(75 u.m. ÷ 150 u.m. × 100 u.m.)
Total	100	

Ejemplo 34—Asignación de un descuento

EI167 Una entidad vende de forma regular los Productos A, B y C de forma individual, estableciendo de ese modo los precios de venta independientes siguientes:

 © IFRS Foundation

Producto	Precio de venta independiente
	u.m.
Producto A	40
Producto B	55
Producto C	45
Total	140

EI168 Además, la entidad vende con regularidad los Productos B y C junto con 60 u.m.

Caso A—Asignación de un descuento a una o más obligaciones de desempeño

EI169 La entidad realiza un contrato con un cliente para vender los Productos A, B y C a cambio de 100 u.m. La entidad va a satisfacer las obligaciones de desempeño para cada uno de los productos en momentos diferentes del tiempo.

EI170 El contrato incluye un descuento de 40 u.m. sobre la transacción global, que se distribuirá proporcionalmente entre las tres obligaciones de desempeño al asignar el precio de la transacción utilizando el método del precio de venta independiente relativo (de acuerdo con el párrafo 81 de la NIIF 15). Sin embargo, puesto que la entidad vende de forma regular los Productos B y C juntos por 60 u.m. y el Producto A por 40 u.m., tiene evidencia de que el descuento completo debe asignarse a los compromisos de transferir los Productos B y C de acuerdo con el párrafo 82 de la NIIF 15.

EI171 Si la entidad transfiere el control del Producto B y C en el mismo momento, entonces la entidad podría, como una cuestión práctica, contabilizar la transferencia de dichos productos como una obligación de desempeño única. Esto es, la entidad podría asignar las 60 u.m. del precio de la transacción a la obligación de desempeño única y reconocer ingresos de actividades ordinarias por 60 u.m. cuando los Productos B y C se transfieran simultáneamente al cliente.

EI172 Si el contrato requiere que la entidad transfiera el control de los Productos B y C en momentos diferentes, entonces el importe distribuido de 60 u.m. se asigna de forma individual al compromiso de transferir el Producto B (precio de venta independiente de 55 u.m.) y el Producto C (precio de venta independiente de 45 u.m.) de la forma siguiente:

Producto	Precio de la transacción asignado	
	u.m.	
Producto B	33	(55 u.m. ÷ 100 u.m. precio de venta total independiente × 60 u.m.)
Producto C	27	(45 u.m. ÷ 100 u.m. precio de venta total independiente × 60 u.m.)
Total	60	

Caso B—El enfoque residual es apropiado

EI173 La entidad realiza un contrato con un cliente para vender los Productos A, B y C como se describe en el Caso A. El contrato incluye un compromiso de transferir el Producto D. La contraprestación total del contrato es de 130 u.m. El precio de venta independiente del Producto D es altamente variable [véase el párrafo 79(c) de la NIIF 15] porque la entidad vende el Producto D a clientes diferentes por un amplio rango de importes (de 15 u.m. a 45 u.m.). Por consiguiente, la entidad decide estimar el precio de venta independiente del Producto D utilizando el enfoque residual.

EI174 Antes de estimar el precio de venta independiente del Producto D utilizando el enfoque residual, la entidad determina si debe asignarse algún descuento a las otras obligaciones de desempeño en el contrato de acuerdo con los párrafos 82 y 83 de la NIIF 15.

EI175 Como en el Caso A, puesto que la entidad vende juntos de forma regular los Productos B y C por 60 u.m. y el Producto A por 40 u.m., tiene evidencia observable de que 100 u.m. deben asignarse a estos tres productos y debe asignarse un descuento de 40 u.m. al compromiso de transferir los Productos B y C de acuerdo con el párrafo 82 de la NIIF 15. Con el uso del enfoque residual, la entidad estima que el precio de venta independiente del Producto D es de 30 u.m. de la forma siguiente:

Producto	Precio de venta independiente	Método
	u.m.	
Producto A	40	Observable directamente (véase el párrafo 77 de la NIIF 15)
Productos B y C	60	Observable directamente con descuento (véase el párrafo 82 de la NIIF 15)
Producto D	30	Enfoque residual (véase el párrafo 79(c) de la NIIF 15)
Total	130	

EI176 La entidad observa que las 30 u.m. resultantes asignadas al Producto D quedan dentro del rango de sus precios de venta observables (de 15 u.m. a 45 u.m.). Por ello, la distribución resultante (véase la tabla anterior) es congruente con el objetivo de asignación del párrafo 73 de la NIIF 15 y los requerimientos del párrafo78 de la NIIF 15.

Caso C—El enfoque residual no es apropiado

EI177 Los mismos hechos que en el Caso B se aplican al Caso C excepto que el precio de la transacción es de 105 u.m. en lugar de 130 u.m. Por consiguiente, la aplicación del enfoque residual daría lugar a un precio de venta independiente de 5 u.m. para el Producto D (precio de la transacción de 105 u.m. menos 100 u.m. asignadas a los Productos A, B y C). La entidad concluye que 5 u.m. no reflejaría razonablemente el importe de la contraprestación a la que espera tener derecho la entidad a cambio de satisfacer su obligación de desempeño al transferir el Producto D, porque 5 u.m. no se aproxima al precio de venta independiente del Producto D, que oscila entre 15 u.m. y 45 u.m. Por consiguiente, la entidad revisa su información observable, incluyendo las ventas e informes de márgenes, para estimar el precio de venta independiente del Producto D utilizando otro método adecuado. La entidad asigna el precio de la transacción de 130 u.m. a los Productos A, B y C utilizando los precios de venta independientes relativos a dichos productos de acuerdo con los párrafos 73 a 80 de la NIIF 15.

Ejemplo 35—Asignación de la contraprestación variable

EI178 Una entidad realiza un contrato con un cliente por dos licencias de propiedad intelectual (Licencias X e Y), que la entidad determina que representan dos obligaciones de desempeño que se satisface cada una en un momento concreto. Los precios de venta independientes de las Licencias X e Y son de 800 u.m. y 1.000 u.m., respectivamente.

Caso A—La contraprestación variable se asigna completamente a una obligación de desempeño

EI179 El precio establecido en el contrato para la Licencia X es un importe fijo de 800 u.m. y para la Licencia Y la contraprestación es del tres por ciento de las ventas futuras del cliente de productos que utilicen la Licencia Y. A efectos de asignación, la entidad estima que sus regalías basadas en ventas (es decir, contraprestación variable) sean de 1.000 u.m., de acuerdo con el párrafo 53 de la NIIF 15.

EI180 Para asignar el precio de la transacción, la entidad considera los criterios del párrafo 85 de la NIIF 15 y concluye que la contraprestación variable (es decir, las regalías basadas en ventas) deben asignarse en su totalidad a la Licencia Y. La entidad concluye que los criterios del párrafo 85 de la NIIF 15 se cumplen por las siguientes razones:

 © IFRS Foundation

(a) El pago variable se relaciona de forma específica con un resultado de la obligación de desempeño de transferir la Licencia Y (es decir, las ventas posteriores del cliente de productos que utilizan la Licencia Y).

(b) La distribución completa a la Licencia Y de los importes de regalías esperados de 1.000 u.m.es congruente con el objetivo de asignación del párrafo 73 de la NIIF 15. Esto es así, porque la estimación de la entidad del importe de regalías basadas en ventas (1.000 u.m.) se aproxima al precio de venta independiente de la Licencia Y, y el importe fijo de 800 u.m. se aproxima al precio de venta independiente de la Licencia X. La entidad asigna 800 u.m. a la Licencia X de acuerdo con el párrafo 86 de la NIIF 15. Esto es así, porque sobre la base de una evaluación de los hechos y circunstancias relativos a ambas licencias, la asignación a la Licencia Y de alguna parte de la contraprestación fija, además de toda la contraprestación variable, no cumpliría el objetivo de distribución del párrafo 73 de la NIIF 15.

EI181 La entidad transfiere la Licencia Y al inicio del contrato y transfiere la Licencia X un mes después. En el momento de la transferencia de la Licencia Y, la entidad no reconoce ingresos de actividades ordinarias porque la contraprestación asignada a la Licencia Y es en forma de regalías basadas en ventas. Por ello, de acuerdo con el párrafo B63 de la NIIF 15 la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por la regalía basada en ventas cuando dichas ventas tienen lugar posteriormente.

EI182 Cuando la Licencia X se transfiere, la entidad reconoce como ingreso de actividades ordinarias las 800 u.m. asignadas a la Licencia X.

Caso B—Contraprestación variable asignada sobre la base de precios de venta independientes

EI183 El precio establecido en el contrato para la Licencia X es un importe fijo de 300 u.m. y para la Licencia Y la contraprestación es el cinco por ciento de las ventas futuras del cliente de los productos que utilizan la Licencia Y. La estimación de la entidad de las regalías basadas en ventas (es decir, la contraprestación variable) es de 1.500 u.m. de acuerdo con el párrafo 53 de la NIIF 15.

EI184 Para asignar el precio de la transacción, la entidad aplica los criterios del párrafo 85 de la NIIF 15 para determinar si se debe asignar la contraprestación variable (es decir, las regalías basadas en ventas) por completo a la Licencia Y. Para aplicar los criterios, la entidad concluye que aun cuando los pagos variables se relacionan específicamente con un resultado de la obligación de desempeño para transferir la Licencia Y (es decir, las ventas posteriores del cliente de los productos que utilizan la Licencia Y), la asignación de la contraprestación variable por completo a la Licencia Y, sería incongruente con el principio de asignación del precio de la transacción. La asignación de 300 u.m. a la Licencia X y 1.500 u.m. a la Licencia Y no refleja una distribución razonable del precio de la transacción sobre la base de los precios de venta independientes de las Licencias X e Y de 800 u.m. y 1.000 u.m., respectivamente. Por consiguiente, la entidad aplica los requerimientos generales de asignación de los párrafos 76 a 80 de la NIIF 15.

EI185 La entidad asigna el precio de la transacción de 300 u.m. a las Licencias X e Y sobre la base de los precios de venta independientes relativos de 800 u.m. y 1.000 u.m., respectivamente. La entidad también asigna la contraprestación relativa a la regalía basada en ventas sobre una base de precios de venta independientes relativos. Sin embargo, de acuerdo con el párrafo B63 de la NIIF 15, cuando una entidad otorga licencias de propiedad intelectual en las que la contraprestación es en forma de regalías basadas en ventas, la entidad no puede reconocer ingresos de actividades ordinarias hasta que se dé el último de los siguientes sucesos: que tengan lugar las ventas posteriores o que se satisfaga la obligación de desempeño (o se satisfaga parcialmente).

EI186 La Licencia Y se transfiere al cliente al inicio del contrato y la Licencia X se transfiere tres meses después. Cuando se transfiere la Licencia Y, la entidad reconoce como ingreso de actividades ordinarias las 167 u.m. (1.000 u.m. ÷1.800 u.m. x 300 u.m.) asignadas a la Licencia Y. Cuando la Licencia X se transfiere, la entidad reconoce como ingreso de actividades ordinarias las 133 u.m. (800 u.m. ÷ 1.800 u.m.× 300 u.m.) asignadas a la Licencia X.

EI187 En el primer mes, la regalía que le corresponde por el primer mes de ventas del cliente es de 200 u.m. Por consiguiente, de acuerdo con el párrafo B63 de la NIIF 15, la entidad reconoce como ingreso de actividades ordinarias las 111 u.m. (1.000 u.m. ÷ 1.800 u.m. × 200 u.m.) asignadas a la Licencia Y (que ha sido transferida al cliente y es, por ello, una obligación de desempeño satisfecha). La entidad reconoce un pasivo del contrato por las 89 u.m. (800 u.m. ÷ 1.800 u.m. × 200 u.m.) asignadas a la Licencia X. Esto es así, porque aunque ha tenido lugar la venta posterior por el cliente de la entidad, la obligación de desempeño a la que se ha asignado la regalía no ha sido satisfecha.

Costos del contrato

EI188 Los ejemplos 36 y 37 ilustran los requerimientos de los párrafos 91 a 94 de la NIIF 15 sobre incrementos de costos por la obtención de un contrato, párrafos 95 a 98 de la NIIF 15 sobre costos para cumplir un contrato y los párrafos 99 a 104 de la NIIF 15 sobre amortización y deterioro de valor de los costos del contrato.

Ejemplo 36—Incrementos de Costos por la obtención de un contrato

EI189 Una entidad, un proveedor de servicios de consultoría, gana una oferta competitiva para proporcionar servicios de consultoría a un cliente nuevo. La entidad incurre en los costos siguientes para obtener el contrato:

	u.m.
Tarifas legales externas por debida diligencia	15.000
Costos de viajes para entregar la propuesta	25.000
Comisiones a empleados de ventas	10.000
Total costos incurridos	50.000

EI190 De acuerdo con el párrafo 91 de la NIIF 15, la entidad reconoce un activo por 10.000 u.m. de incrementos de costos por la obtención del contrato que surge de las comisiones a empleados de ventas porque la entidad espera recuperar dichos costos a través de comisiones futuras por los servicios de consultoría. La entidad también paga discrecionalmente primas anuales a los supervisores de ventas basadas en objetivos de ventas anuales, rentabilidad global de la entidad y evaluaciones de desempeño individuales. De acuerdo con el párrafo 91 de la NIIF 15, la entidad no reconoce un activo por las primas pagadas a los supervisores de ventas porque las primas no cuentan en la obtención de un contrato. Los importes son discrecionales y se basan en otros factores, incluyendo la rentabilidad de la entidad y el desempeño individual. Las primas no son atribuibles de forma directa a contratos identificables.

EI191 La entidad señala que los honorarios legales externos y los costos de viajes se habrían incurrido independientemente de si se obtuviera el contrato. Por ello, de acuerdo con el párrafo 93 de la NIIF 15, dichos costos se reconocen como gastos cuando se incurre en ellos, a menos que queden dentro del alcance de otra Norma, en cuyo caso, se aplican las disposiciones correspondientes de esa Norma.

Ejemplo 37—Costos que dan lugar a un activo

EI192 Una entidad realiza un contrato de servicios para gestionar un centro de información tecnológica de un cliente por cinco años. El contrato es renovable por periodos posteriores de un año. la duración promedio de los clientes es de siete años. La entidad paga a un empleado 10.000 u.m. por comisiones de ventas en el momento en que el cliente firma el contrato. Antes de proporcionar los servicios, la entidad diseña y construye una plataforma tecnológica para uso interno de la entidad que interactúa con los sistemas del cliente. Esa plataforma no se transfiere al cliente, pero se utilizará para prestarle servicios.

Incrementos de costos por la obtención de un contrato

EI193 De acuerdo con el párrafo 91 de la NIIF 15, la entidad reconoce un activo por 10.000 u.m. de incrementos de costos por la obtención del contrato por las comisiones de ventas porque la entidad espera recuperar dichos costos a través de comisiones futuras por los servicios a proporcionar. La entidad amortiza el activo a lo largo de siete años, de acuerdo con el párrafo 99 de la NIIF 15, porque el activo se relaciona con los servicios transferidos al cliente durante la duración del contrato de cinco años y la entidad anticipa que el contrato se renovará por dos periodos posteriores de un año.

Costos de cumplir un contrato

EI194 Los costos iniciales incurridos para establecer la plataforma tecnológica son los siguientes:

 © IFRS Foundation

	u.m.
Servicios de diseño	40.000
Equipo	120.000
Software	90.000
Migración y comprobación del centro de información	100.000
Total costos	350.000

EI195 Los costos de establecimiento iniciales se relacionan principalmente con actividades para satisfacer el contrato pero no transfieren los bienes o servicios al cliente. La entidad contabiliza los costos de establecimiento iniciales de la forma siguiente:

(a) costos del equipo—contabilizados de acuerdo con la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*.

(b) Costos del software—contabilizados de acuerdo con la NIC 38 *Activos Intangibles*.

(c) Costos de diseño, migración y comprobación del centro de información—evaluados de acuerdo con el párrafo 95 de la NIIF 15 para determinar si un activo puede reconocerse por los costos para cumplir con el contrato. Cualquier activo resultante sería amortizado sobre una base sistemática a lo largo del periodo de siete años (es decir el término del contrato de cinco años y dos periodos anuales anticipados de renovación) durante los que la entidad espera proporcionar servicios relacionados con el centro de información.

EI196 Además de los costos iniciales para establecer la plataforma de tecnología, la entidad también asigna dos empleados quienes son responsables principales de proporcionar el servicio al cliente. Aunque en los costos de estos dos empleados se incurre como parte de la prestación del servicio al cliente, la entidad concluye que los costos no generan o mejoran los recursos de la entidad [véase el párrafo 95(b) de la NIIF 15]. Por ello, los costos no cumplen los criterios del párrafo 95 de la NIIF 15 y no pueden reconocerse como un activo utilizando la NIIF 15. De acuerdo con el párrafo 98, la entidad reconoce los gastos de nómina de estos dos empleados cuando tienen lugar.

Presentación

EI197 Los ejemplos 38 a 40 ilustran los requerimientos de los párrafos 105 a 109 de la NIIF 15 para la presentación de los saldos del contrato.

Ejemplo 38—Pasivos y cuentas por cobrar del contrato

Caso A—Contrato cancelable

EI198 El 1 de enero de 20X9, una entidad realiza un contrato cancelable para transferir un producto a un cliente el 31 de marzo de 20X9. El contrato requiere que el cliente pague una contraprestación de 1.000 u.m. por anticipado el 31 de enero de 20X9. El cliente paga la contraprestación el 1 de marzo de 20X9. La entidad transfiere el producto el 31 de marzo de 20X9. Las siguientes entradas en el diario ilustran cómo contabiliza la entidad el contrato:

(a) La entidad recibe efectivo por 1.000 u.m. el 1 de marzo de 20X9 (el efectivo se recibe como anticipo del desempeño):

Efectivo	1.000 u.m.	
Pasivo del contrato		1.000 u.m.

(b) La entidad satisface la obligación de desempeño el 31 de marzo de 20X9:

Pasivo del contrato	1.000 u.m.	

Ingresos de actividades ordinarias		1.000 u.m.

Caso B—Contrato no cancelable

EI199 Los mismos hechos que en el Caso A se aplican al Caso B excepto que el contrato no es cancelable. Las siguientes entradas en el diario ilustran cómo contabiliza la entidad el contrato:

(a) El importe de la contraprestación se adeuda a 31 de enero de 20X9 (que es cuándo reconoce la entidad una cuenta por cobrar porque tiene un derecho incondicional a la contraprestación):

Cuenta por cobrar	1.000 u.m.	
Pasivo del contrato		1.000 u.m.

(b) La entidad recibe el efectivo el 1 de marzo de 20X9:

Efectivo	1.000 u.m.	
Cuenta por cobrar		1.000 u.m.

(b) La entidad satisface la obligación de desempeño el 31 de marzo de 20X9:

Pasivo del contrato	1.000 u.m.	
Ingresos de actividades ordinarias		1.000 u.m.

EI200 Si la entidad emitió la factura antes del 31 de enero de 20X9 (la fecha en que le corresponde la contraprestación), la entidad no presentaría la cuenta por cobrar y el pasivo del contrato en términos brutos en el estado de situación financiera, porque no tiene todavía un derecho incondicional a la contraprestación.

Ejemplo 39—Activos del contrato reconocidos por el desempeño de la entidad

EI201 El 1 de enero de 20X8, una entidad realiza un contrato para transferir los Productos A y B a un cliente a cambio de 1.000 u.m. El contrato requiere que el Producto A se entregue primero y establece que el pago por la entrega del Producto A está condicionado a la entrega del Producto B. En otras palabras, la contraprestación de 1.000 u.m. se adeuda solo después de que entidad haya transferido los Productos A y B al cliente. Por consiguiente, la entidad no tiene un derecho a la contraprestación que sea incondicional (una cuenta por cobrar) hasta que los Productos A y B se hayan transferido al cliente.

EI202 La entidad identifica los compromisos de transferir los Productos A y B como obligaciones de desempeño y asigna 400 u.m. a la obligación de desempeño al transferir el Producto A y 600 u.m. de la obligación de desempeño al transferir el Producto B sobre la base de sus precios de venta independientes relativos. La entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por cada obligación de desempeño respectiva cuando se transfiere el control del producto al cliente.

EI203 La entidad satisface la obligación de desempeño al transferir el Producto A:

Activo del contrato	400 u.m.	
Ingresos de actividades ordinarias		400 u.m.

EI204 La entidad satisface la obligación de desempeño al transferir el Producto B y reconocer el derecho incondicional a la contraprestación:

 © IFRS Foundation

Cuenta por cobrar	1.000 u.m.	
Activo del contrato		400 u.m.
Ingresos de actividades ordinarias		600 u.m.

Ejemplo 40—Cuentas por cobrar reconocidas por el desempeño de la entidad

EI205 Una entidad realiza un contrato con un cliente el 1 de enero de 20X9 para transferir productos al cliente por 150 u.m. por producto. Si el cliente compra más de 1 millón de productos en un año , el contrato indica que el precio por unidad se reduce retroactivamente a 125 u.m. por producto.

EI206 La contraprestación se adeuda cuando el control de los productos se transfiere al cliente. Por ello, la entidad tiene un derecho incondicional a la contraprestación (es decir, una cuenta por cobrar) por 150 u.m. por producto hasta que se aplique la reducción de precio retroactiva (es decir después de que se envíe 1 millón de productos).

EI207 Para determinar el precio de la transacción, la entidad concluye al inicio del contrato que el cliente alcanzará el umbral de 1 millón de productos y, por ello, estima que el precio de la transacción es de 125 u.m. por producto. Por consiguiente, en el primer envío al cliente de 100 productos la entidad reconoce lo siguiente:

Cuenta por cobrar	15.000 u.m.[(a)]	
Ingresos de actividades ordinarias	12.500 u.m.[(b)]	
Pasivo por reembolso (pasivo del contrato)		2.500 u.m.

(a) 150 u.m. por producto x 100 productos.
(b) 125 u.m. de precio de la transacción por producto x 100 productos.

EI208 El pasivo por reembolso (véase el párrafo 55 de la NIIF 15) representa un reembolso de 25 u.m. por producto, que se espera proporcionar al cliente por la devolución basada en volumen (es decir, la diferencia entre el precio establecido en el contrato de 150 u.m. que la entidad tiene un derecho incondicional a recibir y las 125 u.m. del precio estimado de la transacción.

Información a revelar

EI209 El ejemplo 41 ilustra los requerimientos de los párrafos114 y 115 de la NIIF 15 sobre desagregación de la información a revelar de ingresos de actividades ordinarias. Los ejemplos 42 y 43 ilustran los requerimientos de los párrafos 120 y 122 de la NIIF 15 para revelar información del precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño pendientes. Además, los requerimientos siguientes se ilustran en el ejemplo 42:

(a) el párrafo 57 de la NIIF 15 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable; y

(b) el párrafo B16 de la NIIF 15 sobre métodos de medir el progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño.

Ejemplo 41—Desagregación de los ingresos de actividades ordinarias—información a revelar cuantitativa

EI210 Una entidad presenta los segmentos siguientes: productos de consumo, transporte y energía, de acuerdo con la NIIF 8 *Segmentos de Operación*. Cuando la entidad prepara sus presentaciones para los inversores, desagrega los ingresos de actividades ordinarias en mercados geográficos principales, líneas de producto más importantes y calendario de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias (es decir, bienes transferidos en un momento concreto o servicios transferidos a lo largo del tiempo).

EI211 La entidad determina que las categorías utilizadas en las presentaciones para inversores puede utilizarse para cumplir el objetivo del requerimiento de revelar información desagregada del párrafo 114 de la NIIF 15, que es desagregar los ingresos de actividades ordinarias por contratos con clientes en categorías que describan la forma en que se ven afectados por factores económicos la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo. La siguiente tabla ilustra la desagregación de la información a revelar por mercados geográficos principales, líneas de producto más importantes y calendario de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias, incluyendo una conciliación de la forma en que los ingresos de actividades ordinarias desagregados se relacionan con los segmentos de productos de consumo, transporte y energía, de acuerdo con el párrafo 115 de la NIIF 15.

Segmentos	**Productos de consumo**	**Transporte**	**Energía**	**Total**
	u.m.	**u.m.**	**u.m.**	**u.m.**
Mercados geográficos principales				
América del Norte	990	2.250	5.250	8.490
Europa	300	750	1.000	2.050
Asia	700	260	–	960
	1.990	3.260	6.250	11.500
Bienes/líneas de servicio más importantes				
Suministros de oficina	600	–	–	600
Aparatos eléctricos	990	–	–	990
Ropa	400	–	–	400
Motocicletas	–	500	–	500
Automóviles	–	2.760	–	2.760
Paneles solares	–	–	1.000	1.000
Planta de energía	–	–	5.250	5.250
	1.990	3.260	6.250	11.500
Calendario de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias				
Bienes transferidos en un momento concreto	1.990	3.260	1.000	6.250
Servicios transferidos a lo largo del tiempo	–	–	5.250	5.250
	1.990	3.260	6.250	11.500

© IFRS Foundation

Ejemplo 42—Información a revelar sobre el precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño pendientes

EI212 El 30 de junio de 20X7, una entidad realiza tres contratos (Contratos A, B y C) con clientes separados para la prestación de servicios. Cada contrato tiene una duración no cancelable de dos años. La entidad considera los requerimientos de los párrafos 120 a 122 de la NIIF 15 para determinar la información de cada contrato a incluir en la información a revelar sobre el precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño pendientes a 31 de diciembre de 20X7.

Contrato A

EI213 Los servicios de limpieza se prestan habitualmente al menos una vez al mes a lo largo de los próximos dos años. Por los servicios prestados, el cliente paga una tarifa horaria de 25 u.m.

EI214 Puesto que la entidad factura un importe fijo por cada hora de servicio prestado, ésta tiene un derecho a facturar al cliente el importe que se corresponda directamente con el valor del desempeño completado hasta la fecha de acuerdo con el párrafo B16 de la NIIF 15. Por consiguiente, no es necesario revelar información si la entidad opta por aplicar la solución práctica del párrafo 121(b) de la NIIF 15.

Contrato B

EI215 Los servicios de limpieza y servicios de mantenimiento del césped que se tienen que prestar cómo y cuándo sea necesario con un máximo de cuatro visitas por mes a lo largo de los dos próximos años. El cliente paga un precio fijo de 400 u.m. por mes por ambos servicios. La entidad mide su progreso hacia la satisfacción completa de su obligación de desempeño utilizando una medida basada en el tiempo.

EI216 La entidad revela el importe del precio de la transacción que no ha sido reconocido todavía como ingreso de actividades ordinarias en una tabla con bandas temporales cuantitativas que ilustran cuándo espera reconocer el importe como ingreso de actividades ordinarias. La información para el Contrato B incluida en la información a revelar general es la siguiente:

	20X8	20X9	Total
	u.m.	u.m.	u.m.
Ingresos de actividades ordinarias que se espera reconocer en este contrato a 31 de diciembre de 20X7	4.800[(a)]	2.400[(b)]	7.200

(a) 4.800 u.m. = 400 u.m. x 12 meses.
(b) 2.400 u.m. = 400 u.m. x 6 meses.

Contrato C

EI217 Los servicios de limpieza se han de prestar cómo y cuándo se necesite a lo largo de los próximos dos años. El cliente paga una contraprestación fija de 100 u.m. por mes más una contraprestación variable en un pago que oscila entre 0 u.m. y 1.000 u.m., que corresponden a una revisión por regulación y certificación de las instalaciones del cliente (es decir, una prima de desempeño). La entidad estima que tendrá derecho a 750 u.m. de la contraprestación variable. Sobre la base de la evaluación de la entidad de los factores del párrafo 57 de la NIIF 15, la entidad incluye su estimación de 750 u.m. de contraprestación variable en el precio de la transacción porque es altamente probable que no tenga lugar una reversión significativa en el importe de los ingresos de actividades ordinarias acumulados reconocidos. La entidad mide su progreso hacia la satisfacción completa de su obligación de desempeño utilizando una medida basada en el tiempo.

EI218 La entidad revela el importe del precio de la transacción que no ha sido reconocido todavía como ingreso de actividades ordinarias en una tabla con bandas temporales cuantitativas que ilustran cuándo espera reconocer el importe como ingreso de actividades ordinarias. La entidad también incluye una explicación cualitativa sobre cualquier contraprestación variable significativa que no esté incluida en la información a revelar. La información sobre el Contrato C incluida en la información a revelar general es la siguiente:

	20X8	20X9	Total
	u.m.	u.m.	u.m.
Ingresos de actividades ordinarias que se espera reconocer en este contrato a 31 de diciembre de 20X7	1.575[(a)]	788[(b)]	2.363

(a) Precio de la transacción = 3.150 u.m. (100 u.m. × 24 meses+ 750 u.m. contraprestación variable) reconocida uniformemente a lo largo de 24 meses a 1.575 por año.

(b) 1.575 u.m.÷ 2 = 788 u.m. (es decir, por 6 meses del año).

EI219 Además, de acuerdo con el párrafo 122 de la NIIF 15, la entidad revela de forma cualitativa que parte de la prima de desempeño ha sido excluida de la información a revelar porque no fue incluida en el precio de la transacción. Esa parte de la prima de desempeño se excluyó del precio de la transacción, de acuerdo con los requerimientos que limitan las estimaciones de la contraprestación variable.

Ejemplo 43—Información a revelar sobre el precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño pendientes—información a revelar cualitativa

EI220 El 1 de enero de 20X2, una entidad realiza un contrato con un cliente para construir un edificio comercial por una contraprestación fija de 10 millones de u.m. La construcción del edificio es una obligación de desempeño única que la entidad satisface a lo largo del tiempo. Al 31 de diciembre de 20X2, la entidad ha reconocido 3,2 millones de ingresos de actividades ordinarias. La entidad estima que la construcción estará terminada en 20X3, pero es posible que el proyecto se complete en la primera mitad de 20X4.

EI221 Al 31 de diciembre de 20X2, la entidad revela el importe del precio de la transacción que no ha sido reconocido todavía como ingreso de actividades ordinarias en su información a revelar del precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño pendientes. La entidad también revela una explicación de cuándo espera reconocer ese importe como ingreso de actividades ordinarias. La explicación puede revelarse sobre una base cuantitativa utilizando las bandas temporales que sean más apropiadas para la duración de la obligación de desempeño restante o proporcionando una explicación cualitativa. Puesto que la entidad no tiene certeza sobre el calendario de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias, ésta revela dicha información de forma cualitativa de la forma siguiente:

> "Al 31 de diciembre de 20X2, el importe agregado del precio de la transacción asignado a la obligación de desempeño restante es de 6,8 millones de u.m. y la entidad reconocerá este ingreso de actividades ordinarias a medida que se complete el edificio, que se espera que ocurra a lo largo de los próximos 12 a 18 meses."

Garantías

EI222 El ejemplo 44 ilustra los requerimientos de los párrafos B28 a B33 de la NIIF 15 sobre garantías. Además, el ejemplo 44 ilustra los requerimientos de los párrafos 27 a 29 de la NIIF 15 para la identificación de las obligaciones de desempeño.

Ejemplo 44—Garantías

EI223 Una entidad, un fabricante, proporciona a su cliente una garantía con la compra de un producto. La garantía proporciona seguridad de que el producto cumple con las especificaciones acordadas y funcionará como se acordó por un año desde la fecha de compra. El contrato también proporciona al cliente el derecho a recibir hasta 20 horas de servicios de entrenamiento sin costo adicional sobre cómo operar el producto.

EI224 La entidad evalúa los bienes y servicios del contrato para determinar si son distintos y, por ello, dan lugar a obligaciones de desempeño separadas.

EI225 El producto es distinto porque cumple los dos criterios del párrafo 27 de la NIIF 15. El producto puede ser distinto de acuerdo con los párrafos 27(a) y 28 de la NIIF 15 porque el cliente puede beneficiarse del producto en sí mismo sin servicios de entrenamiento. La entidad vende con regularidad el producto de forma separada sin los servicios de entrenamiento. Además, el producto es distinto dentro del contexto del

 © IFRS Foundation

contrato de acuerdo con los párrafos 27(b) y 29 de la NIIF 15 porque el compromiso de la entidad de transferir el producto es identificable por separado de otros compromisos del contrato.

EI226 Además, los servicios de entrenamiento son distintos porque cumplen los dos criterios del párrafo 27 de la NIIF 15. Éstos pueden ser distintos de acuerdo con los párrafos 27(a) y 28 de la NIIF 15 porque el cliente puede beneficiarse de ellos junto con el producto que ya ha sido proporcionado por la entidad. Además, los servicios de entrenamiento son distintos dentro del contexto del contrato de acuerdo con los párrafos 27(b) y 29 de la NIIF 15 porque el compromiso de la entidad de transferirlos es identificable por separado de otros compromisos del contrato. La entidad no proporciona un servicio significativo de integración de los servicios de entrenamiento con el producto [véase el párrafo 29(a) de la NIIF 15]. Éstos no se modifican o personalizan de forma significativa por el producto (véase el párrafo 29(b) de la NIIF 15). Los servicios de entrenamiento no son altamente dependientes o altamente interrelacionados con el producto (véase el párrafo 29(c) de la NIIF 15).

EI227 El producto y los servicios de entrenamiento son distintos el uno del otro y, por ello, dan lugar a dos obligaciones de desempeño separadas.

EI228 Finalmente, la entidad evalúa el compromiso de proporcionar una garantía y observa que ésta proporciona al cliente la seguridad de que el producto funcionará como está previsto por un año. La entidad concluye, de acuerdo con los párrafos B28 a B33 de la NIIF 15 que la garantía no proporciona al cliente un bien o servicio además del seguro y, por ello, la entidad no la contabiliza como una obligación de desempeño. La entidad contabiliza la garantía tipo seguro de acuerdo con los requerimientos de la NIC 37.

EI229 En consecuencia, la entidad asigna el precio de la transacción a las dos obligaciones de desempeño (el producto y los servicios de entrenamiento) y reconoce los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) se satisfacen dichas obligaciones de desempeño.

Contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones del agente

EI230 Los ejemplos 45 a 48 ilustran los requerimientos de los párrafos B34 a B38 de la NIIF 15 para las contraprestaciones del principal y del agente.

Ejemplo 45—Acuerdo para la provisión de bienes o servicios (la entidad es un agente)

EI231 Una entidad opera una página web que permite a los clientes comprar bienes entre un rango de proveedores que entregan los bienes directamente a los clientes. Cuando se compra un bien a través de la página web, la entidad tiene derecho a una comisión que es igual al 10 por ciento del precio de venta. La página web de la entidad facilita el pago entre el proveedor y el cliente a precios que están establecidos por el proveedor. La entidad requiere que los clientes paguen antes de procesar las solicitudes y todas son no reembolsables. La entidad no tiene obligaciones adicionales con el cliente después de organizar que los productos se proporcionen al cliente.

EI232 Para determinar si la obligación de desempeño de la entidad es proporcionar los bienes especificados por sí mismo (es decir, la entidad es un principal) u organizar que el proveedor proporcione dichos bienes (es decir, la entidad es un agente), la entidad considera la naturaleza de su compromiso. Específicamente, la entidad observa que el proveedor de los bienes entrega sus bienes directamente al cliente y, por ello, la entidad no obtiene el control de éstos. En su lugar, el compromiso de la entidad es organizar para el proveedor la provisión de dichos bienes al cliente. Para alcanzar esta conclusión, la entidad considera los indicadores del párrafo B37 de la NIIF 15 de la forma siguiente:

(a) el proveedor es el principal responsable del cumplimiento del contrato—es decir, del envío de los bienes al cliente;

(b) la entidad no asume riesgo de inventario en ningún momento durante la transacción porque los bienes se envían directamente por el proveedor al cliente;

(c) la contraprestación de la entidad es en forma de una comisión (10 por ciento del precio de venta);

(d) la entidad no tiene discreción para establecer los precios de los bienes del proveedor y, por ello, el beneficio que la entidad puede recibir de esos bienes o servicios está limitado; y

(e) ni la entidad, ni el proveedor, tienen riesgo crediticio porque los pagos de los clientes se hacen por anticipado.

EI233 Por consiguiente, la entidad concluye que es un agente y su obligación de desempeño es organizar la provisión de los bienes por parte del proveedor. Cuando la entidad satisface su compromiso de organizar

que los bienes se proporcionen por el proveedor al cliente (que, en este ejemplo, es cuando los bienes se compran por el cliente), la entidad reconoce el ingreso de actividades ordinarias por el importe de la comisión a que tiene derecho.

Ejemplo 46—Compromiso de proporcionar bienes o servicios (la entidad es un principal)

EI234 Una entidad realiza un contrato con un cliente por un equipo con especificaciones únicas. La entidad y el cliente desarrollan las especificaciones del equipo, que la entidad comunica a un proveedor que la entidad contrata para fabricar dicho equipo. La entidad también organiza que el proveedor entregue directamente el equipo al cliente. En el momento de la entrega del equipo al cliente, las condiciones del contrato requieren que la entidad pague al proveedor el precio acordado entre la entidad y el proveedor por la fabricación del equipo.

EI235 La entidad y el cliente negocian el precio de venta y la entidad factura al cliente por el precio acordado con unas condiciones de pago a 30 días. La ganancia de la entidad se basa en la diferencia entre el precio de venta negociado con el cliente y el precio cargado por el proveedor.

EI236 El contrato entre la entidad y el cliente requiere que este último se dirija al proveedor para subsanar defectos en el equipo según la garantía del proveedor. Sin embargo, la entidad es responsable por cualquier corrección que requiera el equipo por errores en las especificaciones.

EI237 Para determinar si la obligación de desempeño de la entidad es proporcionar por sí misma los bienes o servicios especificados (es decir, la entidad es un principal) u organizar para un tercero la provisión de dichos bienes o servicios (es decir, la entidad es un agente), ésta considera la naturaleza de su compromiso. La entidad ha acordado proporcionar al cliente equipo especializado; sin embargo, la entidad ha subcontratado la fabricación del equipo con el proveedor. Para determinar si la entidad obtiene el control del equipo antes de que se transfiera al cliente y si la entidad es un principal, ésta considera los indicadores del párrafo B37 de la NIIF 15 de la forma siguiente:

(a) La entidad es responsable principal del cumplimiento del contrato. Aunque la entidad subcontrata la fabricación, es la responsable última de asegurar que el equipo cumple las especificaciones que el cliente ha contratado.

(b) La entidad tiene riesgo de inventario debido a su responsabilidad por las correcciones en el equipo que resulten de errores en las especificaciones, aun cuando el proveedor tiene riesgo de inventario durante la producción y antes del envío.

(c) La entidad tiene discrecionalidad para establecer el precio de venta con el cliente y la ganancia obtenida por la entidad es un importe que es igual a la diferencia entre el precio de venta negociado con el cliente y el precio pagado al proveedor.

(d) La contraprestación de la entidad no es en forma de una comisión.

(e) La entidad tiene riesgo crediticio por el importe de la cuenta por cobrar del cliente a cambio del equipo.

EI238 La entidad concluye que su compromiso es proporcionar el equipo al cliente. Sobre la base de los indicadores del párrafo B37 de la NIIF 15, la entidad concluye que controla el equipo antes de ser transferido al cliente. Por ello, la entidad es un principal en la transacción y reconoce ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que tiene derecho del cliente a cambio del equipo.

Ejemplo 47—Compromiso de proporcionar bienes o servicios (la entidad es un principal)

EI239 Una entidad negocia con aerolíneas importantes la compra de billetes a tarifas reducidas en comparación con el precio de los billetes vendidos por las aerolíneas al público. La entidad acuerda comprar un número especificado de billetes y debe pagarlos independientemente de si puede revenderlos. La tarifa reducida pagada por la entidad por cada billete comprado se negocia y acuerda por anticipado.

EI240 La entidad determina los precios a los que se venderán los billetes de aerolínea a sus clientes. La entidad vende los billetes y cobra la contraprestación de los clientes cuando dichos billetes -son comprados; por lo tanto, no hay riesgo crediticio.

EI241 La entidad también ayuda a los clientes a resolver quejas por el servicio proporcionado por las aerolíneas. Sin embargo, cada aerolínea es responsable del cumplimiento de las obligaciones asociadas con el billete, incluyendo compensaciones a un cliente por insatisfacción con el servicio.

 © IFRS Foundation

EI242 Para determinar si la obligación de desempeño de la entidad es proporcionar por sí misma los bienes o servicios especificados (es decir, la entidad es un principal) u organizar para un tercero el proporcionar dichos bienes o servicios (es decir, la entidad es un agente), ésta considera la naturaleza de su compromiso. La entidad determina que su compromiso es proporcionar al cliente un billete, que le otorgue el derecho a volar en un vuelo especificado u otro vuelo si el especificado se cambia o cancela. Para determinar si la entidad obtiene el control del derecho a volar antes de que se transfiera al cliente y si la entidad es un principal, ésta considera los indicadores del párrafo B37 de la NIIF 15 de la forma siguiente:

(a) La entidad es la principal responsable del cumplimiento del contrato, que es proporcionar el derecho a volar. Sin embargo, la entidad no es responsable de proporcionar el vuelo por sí misma, ya que éste se proporcionará por la aerolínea.

(b) La entidad tiene riesgo de inventario por los billetes porque están comprados antes de venderlos a los clientes de la entidad y ésta se expone a cualquier pérdida como consecuencia de no poder vender los billetes por más del costo para la entidad.

(c) La entidad tiene discreción para establecer los precios de venta de los billetes para sus clientes.

(d) Como consecuencia de la capacidad de la entidad para establecer los precios de venta, el importe que la entidad gana no es en forma de comisión, sino que depende del precio de venta que establece y los costos de los billetes que se negocian con la aerolínea.

EI243 La entidad concluye que su compromiso es proporcionar un billete (es decir, un derecho a volar) al cliente. Sobre la base de los indicadores del párrafo B37 de la NIIF 15, la entidad concluye que controla el billete antes de ser transferido al cliente. Por ello, la entidad concluye que es un principal en la transacción y reconoce ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que tiene derecho del cliente a cambio de los billetes transferidos.

Ejemplo 48—Acuerdo para la provisión de bienes o servicios (la entidad es un agente)

EI244 Una entidad vende vales que otorgan derecho a los clientes a comidas futuras en restaurantes especificados. Estos vales se venden por la entidad y el precio de venta del vale proporciona al cliente un descuento significativo en comparación con los precios de venta normales de las comidas (por ejemplo, un cliente paga 100 u.m. por un vale que le da derecho a una comida en un restaurante cuyo costo en otro caso sería de 200 u.m.). La entidad no compra los vales por anticipado; sino que los compra solo a medida que lo solicitan los clientes. La entidad vende los vales a través de su página web y no son reembolsables.

EI245 La entidad y los restaurantes conjuntamente determinan los precios a los que se venderán los vales a los clientes. La entidad tiene derecho al 30 por ciento del precio del vale cuando lo vende. La entidad no tiene riesgo crediticio porque los clientes pagan los vales cuando los compran.

EI246 La entidad también ayuda a los clientes a resolver quejas sobre las comidas y tiene un programa de satisfacción del comprador. Sin embargo, el restaurante es responsable del cumplimiento de las obligaciones asociadas con el vale, incluyendo compensaciones a un cliente por insatisfacción con el servicio.

EI247 Para determinar si la entidad es un principal o un agente, considera la naturaleza de su compromiso y si toma el control del vale (es decir, un derecho) antes de transferirlo al cliente. Para realizar esta determinación, la entidad considera los indicadores siguientes del párrafo B37 de la NIIF 15 de la forma siguiente:

(a) La entidad no es responsable de proporcionar por sí misma las comidas, que se proporcionarán por los restaurantes;

(b) la entidad no tiene riesgo de inventario por los vales porque no están comprados antes de venderlos a los clientes y no son reembolsables;

(c) la entidad tiene alguna discreción para establecer los precios de venta de los vales a los clientes, pero dichos precios de venta se determinan conjuntamente con los restaurantes; y

(d) la contraprestación de la entidad es en forma de una comisión, porque tiene derecho a un porcentaje estipulado (30 por ciento) del precio del vale.

EI248 La entidad concluye que su compromiso es organizar que los bienes o servicios se proporcionen a los clientes (los compradores de los vales) a cambio de una comisión. Sobre la base de los indicadores del párrafo B37 de la NIIF 15, la entidad concluye que no controla los vales que proporcionan un derecho a comidas antes de ser transferidos a los clientes. Por ello, la entidad concluye que es un agente en el acuerdo y reconoce el ingreso de actividades ordinarias por el importe neto de la contraprestación a la que tendrá

derecho a cambio del servicio, que es la comisión del 30 por ciento a la que tiene derecho en el momento de la venta de cada vale.

Opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales

EI249 Los ejemplos 49 a 52 ilustran los requerimientos de los párrafos B39 a B43 de la NIIF 15 sobre opciones de los clientes a bienes o servicios adicionales. El ejemplo 50 ilustra los requerimientos de los párrafos 27 a 29 de la NIIF 15 sobre la identificación de las obligaciones de desempeño. El ejemplo 52 ilustra un programa de fidelización de clientes. Ese ejemplo puede no aplicarse a todos los acuerdos de fidelización de clientes porque los términos y condiciones pueden diferir. En concreto, cuando hay más de dos partes en el acuerdo, una entidad debería considerar todos los hechos y circunstancias para determinar el cliente en la transacción que da lugar a los créditos-premio.

Ejemplo 49—Opciones que proporcionan al cliente un derecho significativo (vales de descuento)

EI250 Una entidad realiza un contrato para la venta del Producto A por 100 u.m. Como parte del contrato, la entidad concede al cliente un vale de descuento del 40 por ciento para cualquier compra futura hasta 100 u.m. en los próximos 30 días. La entidad tiene intención de ofrecer un 10 por ciento de descuento en todas la ventas durante los próximos 30 días como parte de su promoción estacional. El 10 por ciento de descuento no puede utilizarse además del vale de descuento del 40 por ciento.

EI251 Puesto que todos los clientes recibirán un 10 por ciento de descuento sobre las compras durante los próximos 30 días, el único descuento que proporciona al cliente un derecho significativo es el que se añade a ese 10 por ciento (es decir, el 30 por ciento de descuento adicional). La entidad contabiliza el compromiso de proporcionar el descuento añadido como una obligación de desempeño en el contrato por la venta del Producto A.

EI252 Para estimar el precio de venta independiente del vale de descuento de acuerdo con el párrafo B42 de la NIIF 15, la entidad estima un 80 por ciento de probabilidad de que un cliente canjee el vale y que un cliente compre, en promedio, 50 u.m. de productos adicionales. Por consiguiente, el precio de venta independiente estimado por la entidad del vale de descuento es de 12 u.m. (50 u.m. de precio de compra promedio de productos adicionales x 30 por ciento de descuento añadido x 80 por ciento de probabilidad de que se ejerza la opción). Los precios de venta independientes del Producto A y el vale de descuento y la asignación resultante del precio de la transacción de 100 u.m. son los siguientes:

Obligación de desempeño	**Precio de venta independiente**	
	u.m.	
Producto A	100	
Vale de descuento	12	
Total	112	
	Precio de la transacción asignado	
Producto A	89	(100 u.m. ÷ 112 u.m. × 100 u.m.)
Vale de descuento	11	(12 u.m. ÷ 112 u.m. × 100 u.m.)
Total	100	

EI253 La entidad asigna 89 u.m. al Producto A y reconoce ingresos de actividades ordinarias por el Producto A cuando transfiere el control. La entidad asigna 11 u.m. al vale de descuento y reconoce ingresos de actividades ordinarias por el vale cuando el cliente lo canjea por bienes o servicio o cuando caduca.

 © IFRS Foundation

Ejemplo 50—Opciones que no proporcionan al cliente un derecho significativo (bienes o servicios adicionales)

EI254 Una entidad del sector de las telecomunicaciones realiza un contrato con un cliente para proporcionar un servicio de red mensualmente y de telefonía por dos años. El servicio de red incluye hasta 1.000 minutos de llamadas y 1.500 mensajes de texto cada mes por una tarifa mensual fija. El contrato especifica el precio de los minutos de llamada adicional o textos que el cliente pueda optar por comprar en cualquier mes. Los precios de dichos servicios son iguales a sus precios de venta independientes.

EI255 La entidad determina que el compromiso de proporcionar el servicio de red y de telefonía son cada uno obligaciones de desempeño separadas. Esto es así porque el cliente puede beneficiarse del servicio de red y de telefonía en sí mismo o junto con otros recursos que están fácilmente disponibles para el cliente de acuerdo con el criterio del párrafo 27(a) de la NIIF 15. Además, el servicio de red y de telefonía son identificables por separado de acuerdo con el párrafo 27(b) de la NIIF 15 (sobre la base de los factores del párrafo 29 de la NIIF 15).

EI256 La entidad determina que la opción de comprar minutos de llamada y textos adicionales no proporciona un derecho significativo que el cliente no recibiría sin realizar el contrato (véase el párrafo B41 de la NIIF 15). Esto es así, porque los precios de los minutos de llamada y textos adicionales reflejan los precios de venta independientes para dichos servicios. Puesto que la opción de minutos de llamada y textos adicionales no conceden al cliente un derecho significativo, la entidad concluye que no es una obligación de desempeño del contrato. Por consiguiente, la entidad no asigna ningún precio de la transacción a la opción de minutos de llamada y textos adicionales. La entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias por los minutos de llamada y textos adicionales si y cuándo la entidad proporciona dichos servicios.

Ejemplo 51—Opciones que proporcionan al cliente un derecho significativo (opciones de renovación)

EI257 Una entidad realiza 100 contratos separados con clientes para proporcionar un año de servicios de mantenimiento por 1.000 u.m. por contrato. Las condiciones de los contratos especifican que al final del año, cada cliente tiene la opción de renovar el contrato de mantenimiento por un segundo año pagando 1.000 u.m. adicionales. A los clientes que renuevan por un segundo año se les concede también la opción de hacerlo por un tercer año por 1.000 u.m. La entidad carga precios significativamente más altos por servicios de mantenimiento a clientes que no contratan inicialmente los servicios de mantenimiento (es decir, cuando los productos son nuevos). Es decir, la entidad carga 3.000 u.m. en el Año 2 y 5.000 u.m. en el Año 3 por servicios de mantenimiento anual si un cliente no compra inicialmente el servicio o permite que el servicio venza.

EI258 La entidad concluye que la opción de renovar proporciona un derecho significativo al cliente que no recibiría sin realizar el contrato, porque el precio de los servicios de mantenimiento son significativamente mayores si el cliente opta por comprar los servicios solo en los Años 2 ó 3. Parte del pago de cada cliente de 1.000 u.m. en el primer año es, de hecho, un pago anticipado no reembolsable de los servicios a proporcionar en un año posterior. Por consiguiente, la entidad concluye que el compromiso de proporcionar la opción es una obligación de desempeño.

EI259 La opción de renovar es por una continuación de los servicios de mantenimiento y dichos servicios se proporcionan de acuerdo con las condiciones del contrato existente. En lugar de determinar los precios de venta independientes para las opciones de renovación directamente, la entidad asigna el precio de la transacción determinando la contraprestación que espera recibir a cambio de todos los servicios que espera proporcionar, de acuerdo con el párrafo B43 de la NIIF 15.

EI260 La entidad espera que 90 clientes renueven al final del Año 1 (90 por ciento de los contratos vendidos) y que 81 clientes renueven al final de Año 2 (el 90 por ciento de los 90 clientes que renovaron al final del Año 1 también lo harán al final del Año 2 que es el 81 por ciento de los contratos vendidos).

EI261 Al inicio del contrato, la entidad determina que la contraprestación esperada para cada contrato es de 2.710 u.m. [1.000 u.m. + (90 por ciento x 1.000 u.m.) + (81 por ciento x 1.000 u.m.)]. La entidad también determina que reconociendo ingresos de actividades ordinarias sobre la base de los costos incurridos en relación con los costos esperados totales se refleja la transferencia de servicios al cliente. Los costos estimados para un contrato de tres años son los siguientes:

	u.m.
Año 1	600

	u.m.
Año 2	750
Año 3	1.000

EI262 Por consiguiente, la estructura de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias esperados al inicio del contrato para cada contrato es la siguiente:

	Costos esperados ajustados por la probabilidad de renovación del contrato		Asignación de la contraprestación esperada	
	u.m.		u.m.	
Año 1	600	(600 u.m. × 100%)	780	[(600 u.m. ÷ 2.085 u.m.) × 2.710 u.m.]
Año 2	675	(750 u.m. × 90%)	877	[(675 u.m. ÷ 2.085 u.m.) × 2.710 u.m.]
Año 3	810	(1.000 u.m.× 81%)	1.053	[(810 u.m. ÷ 2.085 u.m.) × 2.710 u.m.]
Total	2.085		2.710	

EI263 Por consiguiente, al inicio del contrato, la entidad asigna a la opción de renovar al final del Año 1 22.000 u.m. de contraprestación recibida hasta la fecha [efectivo de 100.000 u.m. – ingresos de actividades ordinarias a reconocer en el Año 1 de 78.000 u.m. (780 u.m. x 100)].

EI264 Suponiendo que no hay cambios en las expectativas de la entidad y que los 90 clientes renuevan como se esperaba, al final del primer año, la entidad ha cobrado 190.000 u.m. [(100 x 1.000 u.m.) +(90 x 1.000 u.m.)], ha reconocido ingresos de actividades ordinarias por 78.000 u.m. (780 u.m. x 100) y ha reconocido un pasivo del contrato por 112.000 u.m.

EI265 Por consiguiente, en el momento de la renovación al final del primer año, la entidad asigna 24.300 u.m. a la opción de renovación al final del Año 2 [efectivo acumulado de 190.000 u.m. menos los ingresos de actividades ordinarias acumulados reconocidos en el Año 1 y a reconocer en el Año 2 por 165.700 u.m. (78.000 u.m. + 877 u.m. x 100)].

EI266 Si el número real de renovaciones de contratos fuera diferente de lo que la entidad esperaba, ésta actualizaría, en consecuencia, el precio de la transacción y el ingreso de actividades ordinarias reconocido.

Ejemplo 52—Programas de fidelización de clientes

EI267 Una entidad tiene un programa de fidelización de clientes que premia a un cliente con un punto de fidelización de clientes por cada 10 u.m. de compras. Cada punto es canjeable por 1 u.m. de descuento sobre todas las compras futuras de los productos de la entidad. Durante un periodo de presentación, los clientes compran productos por 100.000 u.m. y obtienen 10.000 puntos que son canjeables en compras futuras. La contraprestación es fija y el precio de venta independiente de los productos comprados es de 100.000 u.m. La entidad espera que se canjeen 9.500 puntos. La entidad estima un precio de venta independiente de 0,95 u.m. por punto (totalizando 9.500 u.m.) sobre la base de la probabilidad de rescate de acuerdo con el párrafo B42 de la NIIF 15.

EI268 Los puntos proporcionan un derecho significativo a los clientes que no recibirían sin realizar un contrato. Por consiguiente, la entidad concluye que el compromiso de proporcionar puntos al cliente es una obligación de desempeño. La entidad asigna el precio de la transacción (100.000 u.m.) al producto y los puntos sobre la base del precio de venta independiente relativo de la forma siguiente:

 © IFRS Foundation

	u.m.	
Producto	91.324	[100.000 u.m. × (100.000 u.m. de precio de venta independiente ÷ CU109.500)]
Puntos	8.676	[100.000 u.m. × (9.500 u.m. de precio de venta independiente ÷ CU109.500)]

EI269 Al final del primer periodo de presentación, se han canjeado 4.500 puntos y la entidad continúa esperando que se canjeen en total 9.500 puntos. La entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por los puntos de fidelización de 4.110 u.m. [(4.500 puntos ÷ 9.500 puntos) x 8.676 u.m.] y reconoce un pasivo del contrato por 4.566 u.m. (8.676 u.m. -– 4.110 u.m.) por los puntos sin canjear al final del primer periodo de presentación.

EI270 Al final del segundo periodo de presentación se han canjeado de forma acumulada 8.500 puntos. La entidad actualiza su estimación de puntos que se canjearán y ahora espera que sean de 9.700 puntos. La entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por los puntos de fidelización de 3.493 u.m. {[(8.500 puntos totales canjeados ÷ 9.700 puntos totales que se espera que sean canjeados) × 8.676 u.m. de asignación inicial] – 4.110 u.m. reconocidas en el primer periodo de presentación}. El saldo del pasivo del contrato es de 1.073 u.m. (8.676 u.m. de asignación inicial – 7.603 u.m. de ingresos de actividades ordinarias acumulados reconocidos).

Pagos iniciales no reembolsables

EI271 El ejemplo 53 ilustra los requerimientos de los párrafos B28 a B51 de la NIIF 15 sobre pagos iniciales no reembolsables.

Ejemplo 53—Tarifas iniciales no reembolsables

EI272 Una entidad realiza un contrato con un cliente por un año de servicios de proceso de transacciones. Los contratos de la entidad tienen condiciones estándar que son las mismas para todos los clientes. El contrato requiere que el cliente pague una tarifa inicial para incorporar al cliente en los sistemas y procesos de la entidad. La tarifa es un importe nominal y es no reembolsable. El cliente puede renovar el contrato cada año sin pagar una tarifa adicional.

EI273 Las actividades de incorporación de la entidad no transfieren un bien o servicio al cliente y, por ello, no dan lugar a una obligación de desempeño.

EI274 La entidad concluye que la opción de renovación no proporciona un derecho significativo al cliente que no recibiría sin realizar el contrato (véase el párrafo B40 de la NIIF 15). La tarifa inicial es, de hecho, un pago anticipado por servicios de proceso de transacciones futuros. Por consiguiente, la entidad determina el precio de la transacción que incluye la tarifa inicial no reembolsable, y reconoce ingresos de actividades ordinarias por los servicios de proceso de transacciones a medida que dichos servicios se prestan de acuerdo con el párrafo B49 de la NIIF 15.

Licencias

EI275 Los ejemplos 54 a 61 ilustran los requerimientos de los párrafos 22 a 30 de la NIIF 15 para identificar las obligaciones de desempeño y los párrafos B52 a B63 de la NIIF 15 sobre licencias. Estos ejemplos también ilustran otros requerimientos de la forma siguiente:

(a) los párrafos 39 a 45 de la NIIF 15 sobre métodos de medir el progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño (Ejemplo 58);

(b) los párrafos 84 a 86 de NIIF 15 sobre la asignación de la contraprestación variable a las obligaciones de desempeño (Ejemplo 57); y

(c) los párrafo B63 de la NIIF 15 sobre contraprestación en forma de regalías basadas en ventas o en uso sobre licencias de propiedad intelectual (Ejemplo 57 y 61).

Ejemplo 54—Derecho a utilizar propiedad intelectual

EI276 Utilizando los mismos hechos que en el Caso A del Ejemplo 11 (véanse los párrafo EI49 a EI53), la entidad identifica cuatro obligaciones de desempeño en un contrato:

(a) la licencia de software;

(b) servicios de instalación;

(c) las actualizaciones del software; y

(d) el soporte técnico.

EI277 La entidad evalúa la naturaleza de su compromiso para transferir la licencia de software de acuerdo con el párrafo B58 de la NIIF 15. La entidad observa que el software está operativo en el momento en que se transfiere la licencia, y el cliente puede utilizarlo directamente y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes procedentes de él, cuando la licencia se transfiere al cliente. Además, la entidad concluye que puesto que el software es operativo cuando se transfiere al cliente, el cliente no espera razonablemente que la entidad lleve a cabo actividades que afecten de forma significativa a la propiedad intelectual con la que está relacionada la licencia. Esto es así, porque en el momento en que se transfiere la licencia al cliente, la propiedad intelectual no cambiará a lo largo del periodo de licencia. La entidad no considera en su evaluación de los criterios del párrafo B58 de la NIIF 15 el compromiso de proporcionar actualizaciones del software, porque representan una obligación de desempeño separada. Por ello, la entidad concluye que ninguno de los criterios del párrafo B58 de la NIIF 15 se cumple y que la naturaleza del compromiso de la entidad al transferir la licencia es proporcionar un derecho a utilizar la propiedad intelectual de la entidad como existía en un momento concreto—es decir, la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente es estática. Por consiguiente, la entidad contabiliza la licencia como una obligación de desempeño satisfecha en un momento concreto.

Ejemplo 55—Licencia de propiedad intelectual

EI278 Una entidad realiza un contrato con un cliente de una licencia de propiedad intelectual (por un periodo de tres años) relacionada con el diseño y procesos de producción de un bien. El contrato también especifica que el cliente obtendrá cualquier actualización de esa propiedad intelectual por nuevos diseños o procesos de producción que puedan desarrollarse por la entidad. Las actualizaciones son esenciales para la capacidad del cliente de utilizar la licencia, porque el cliente opera en un sector industrial en el que la tecnología cambia rápidamente. La entidad no vende las actualizaciones de forma separada y el cliente no tiene la opción de comprar la licencia sin las actualizaciones.

EI279 La entidad evalúa los bienes y servicios acordados con el cliente para determinar los que son distintos de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15. La entidad determina que aunque pueda concluir que el cliente puede obtener beneficios de la licencia en sí misma sin actualizaciones [véase el párrafo 27(a) de la NIIF 15], ese beneficio sería limitado porque las actualizaciones son fundamentales para la capacidad del cliente de continuar haciendo uso de la licencia en el entorno tecnológico que cambia con rapidez en el que opera el cliente. Para evaluar si se cumple el criterio del párrafo 27(b) de la NIIF 15, la entidad observa que el cliente no tiene la opción de comprar la licencia sin las actualizaciones y éste obtiene beneficios limitados de la licencia sin dichas actualizaciones. Por ello, la entidad concluye que la licencia y las actualizaciones están altamente interrelacionadas y el compromiso de conceder la licencia no es distinto dentro del contexto del contrato, porque la licencia no es identificable por separado del compromiso de proporcionar actualizaciones (de acuerdo con el criterio del párrafo 27(b) y los factores del párrafo 29 de la NIIF 15).

EI280 La entidad aplica los párrafos 31 a 38 de la NIIF 15 para determinar si la obligación de desempeño (que incluye la licencia y las actualizaciones) se satisface en un momento concreto o a lo largo del tiempo. La entidad concluye que puesto que el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios del desempeño de la entidad a medida que éstos tienen lugar, la obligación de desempeño se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con el párrafo 35(a) de la NIIF 15.

Ejemplo 56—Identificación de una licencia distinta

EI281 Una entidad, una compañía farmacéutica, concede en licencia a un cliente sus derechos de patente de un compuesto farmacéutico aprobado por 10 años y también se compromete a fabricar el fármaco para el cliente. El fármaco es un producto desarrollado; por ello, la entidad no llevará a cabo ninguna actividad para apoyarlo, lo que es congruente con sus prácticas de negocio tradicionales.

 © IFRS Foundation

Caso A—La licencia no es distinta

EI282 En este caso, ninguna otra entidad puede fabricar este fármaco debido a la naturaleza altamente especializada del proceso de fabricación. Como resultado, la licencia no puede comprarse por separado de los servicios de fabricación.

EI283 La entidad evalúa los bienes y servicios acordados con el cliente para determinar los que son distintos de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15. La entidad determina que el cliente no puede beneficiarse de la licencia sin el servicio de fabricación; por ello, no se cumple el criterio del párrafo 27(a) de la NIIF 15. Por consiguiente, la licencia y el servicio de fabricación no son distintos y la entidad contabiliza la licencia y el servicio de fabricación como una obligación de desempeño única.

EI284 La entidad aplica los párrafos 31 a 38 de la NIIF 15 para determinar si la obligación de desempeño (es decir, el conjunto de la licencia y los servicios de fabricación) se satisface en un momento concreto o a lo largo del tiempo.

Caso B—La licencia es distinta

EI285 En este caso, el proceso de fabricación utilizado para producir el fármaco no es único o especializado y varias otras entidades pueden también fabricarlo para el cliente.

EI286 La entidad evalúa los bienes y servicios acordados con el cliente para determinar los que son distintos de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15. Puesto que el proceso de fabricación puede proporcionarse por otras entidades, la entidad concluye que el cliente puede beneficiarse de la licencia en sí misma (es decir, sin el servicio de fabricación) y que la licencia es identificable por separado del proceso de fabricación (es decir, se cumplen los criterios del párrafo 27 de la NIIF 15). Por consiguiente, la entidad concluye que la licencia y el servicio de fabricación son distintos y que tiene dos obligaciones de desempeño:

(a) la licencia de los derechos de patente; y

(b) el servicio de fabricación.

EI287 La entidad evalúa, de acuerdo con el párrafo B58 de la NIIF 15, la naturaleza del compromiso de la entidad de conceder la licencia. El fármaco es un producto desarrollado (es decir, ha sido aprobado, está siendo actualmente fabricado y se ha vendido comercialmente durante los últimos años). Para estos tipos de productos desarrollados, las prácticas de negocio tradicionales de la entidad son no llevar a cabo actividades para apoyar el fármaco. Por consiguiente, la entidad concluye que los criterios del párrafo B58 de la NIIF 15 no se cumplen porque el contrato no requiere, y el cliente no espera razonablemente, que la entidad lleve a cabo actividades que afecten de forma significativa a la propiedad intelectual a la que el cliente tiene derecho. En su evaluación de los criterios del párrafo B58 de la NIIF 15, la entidad no tiene en consideración la obligación de desempeño separada del compromiso de proporcionar un servicio de fabricación. Por consiguiente, la naturaleza del compromiso de la entidad al transferir la licencia es proporcionar un derecho a utilizar la propiedad intelectual de la entidad en la forma y la funcionalidad existente en el momento en que se le concedió al cliente. Por consiguiente, la entidad contabiliza la licencia como una obligación de desempeño satisfecha en un momento concreto.

EI288 La entidad aplica los párrafos 31 a 38 de la NIIF 15 para determinar si el servicio de fabricación es una obligación de desempeño satisfecha en un momento concreto o a lo largo del tiempo.

Ejemplo 57—Derechos de franquicia

Ei289 Una entidad realiza un contrato con un cliente y se compromete a conceder una licencia de franquicia que proporciona al cliente el derecho a utilizar la marca comercial de la entidad y vender los productos de la entidad por 10 años. Además de la licencia, la entidad se compromete a proporcionar el equipo necesario para operar una tienda en franquicia. A cambio de la concesión de la licencia, la entidad recibe regalías basadas en ventas del cinco por ciento de las ventas mensuales del cliente. La contraprestación fija por el equipo es de 150.000 u.m. a pagar cuando se entregue dicho equipo.

Identificación de las obligaciones de desempeño

EI290 La entidad evalúa los bienes y servicios acordados con el cliente para determinar los que son distintos de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15. La entidad, que es un franquiciador, observa que ha desarrollado una práctica de negocio tradicional para llevar a cabo actividades tales como analizar los cambios en las preferencias de los clientes e implementar mejoras en los productos, estrategias de fijación de precios, campañas de marketing y eficiencias operativas para apoyar la marca franquiciada. Sin embargo, la entidad concluye que estas actividades no transfieren directamente bienes o servicios al cliente porque son parte del

compromiso de la entidad de conceder una licencia y, de hecho, cambia la propiedad intelectual a la que el cliente tiene derecho.

EI291 La entidad determina que tiene dos compromisos para transferir bienes o servicios: un compromiso de conceder una licencia y un compromiso de transferir equipo. Además, la entidad concluye que el compromiso de conceder la licencia y el compromiso de transferir el equipo son distintos. Esto es así, porque el cliente puede beneficiarse de cada compromiso (es decir, el compromiso de la licencia y el del equipo) en sí mismos o junto con otros recursos que ya están disponibles [véase el párrafo 27(a) de la NIIF 15]. (Esto es, el cliente puede beneficiarse de la licencia junto con el equipo que se entrega antes de abrir la franquicia y el equipo puede utilizarse en la franquicia o venderse por un importe distinto que el valor de desecho.) La entidad también determina que la licencia de franquicia y el equipo son identificables por separado de acuerdo con el párrafo 27(b) de la NIIF 15 porque ninguno de los factores del párrafo 29 de la NIIF 15 está presente. Por consiguiente, la entidad tiene dos obligaciones de desempeño:

(a) la licencia de franquicia; y

(b) el equipo.

Asignación del precio de la transacción

EI292 La entidad determina que el precio de la transacción incluye una contraprestación fija de 150.000 u.m. y una contraprestación variable (cinco por ciento de las ventas del cliente).

EI293 La entidad aplica el párrafo 85 de la NIIF 15 para determinar si la contraprestación variable debe asignarse en su totalidad a la obligación de desempeño de transferir la licencia de franquicia. La entidad concluye que la contraprestación variable (es decir, las regalías basadas en ventas) debe asignarse en su totalidad a la licencia de franquicia porque la contraprestación variable se relaciona en su totalidad con el compromiso de la entidad de conceder la licencia de franquicia. Además, la entidad observa que la asignación de 150.000 u.m. al equipo y las regalías basadas en ventas de la licencia de franquicia sería congruente con una asignación basada en los precios de venta independientes relativos de la entidad en contratos similares. Esto es, el precio de venta independiente del equipo es de 150.000 u.m. y la entidad concede licencias de franquicias con regularidad a cambio del cinco por ciento de las ventas del cliente. Por consiguiente, la entidad concluye que la contraprestación variable (es decir, las regalías basadas en ventas) deben asignarse en su totalidad a la obligación de desempeño de conceder la licencia de franquicia.

Aplicación de las guías: concesión de licencias

EI294 La entidad evalúa, de acuerdo con el párrafo B58 de la NIIF 15, la naturaleza del compromiso de la entidad de conceder la licencia de franquicia. La entidad concluye que se cumplen los criterios del párrafo B58 de la NIIF 15 y la naturaleza de su compromiso es proporcionar acceso a su propiedad intelectual en su forma actual a lo largo del periodo de licencia. Esto es porque:

(a) La entidad concluye que el cliente razonablemente esperaría, que la entidad lleve a cabo actividades que afectarán a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente. Esto es sobre la base de la práctica de negocio tradicional de la entidad para llevar a cabo actividades tales como analizar los cambios en las preferencias de los clientes e implementar mejoras en los productos, estrategias de fijación de precios, campañas de marketing y eficiencias operativas. Además, la entidad observa que dado que parte de su compensación depende del éxito del franquiciado (como se evidencia a través de las regalías basadas en ventas), la entidad tiene un interés económico compartido con el cliente que indica que éste esperará que la entidad lleve a cabo dichas actividades para maximizar las ganancias.

(b) La entidad también observa que la licencia de franquicia requiere que el cliente implemente cambios que procedan de dichas actividades y, por ello, exponga al cliente a los efectos positivos o negativos de dichas actividades.

(c) La entidad también observa que aun cuando el cliente pueda beneficiarse de las actividades a través de los derechos concedidos por la licencia, no transfieren un bien o servicio al cliente a medida que dichas actividades tienen lugar.

EI295 Puesto que se cumplen los criterios del párrafo B58 de la NIIF 15, la entidad concluye que el compromiso de transferir la licencia es una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo de acuerdo con el párrafo 35(a) de la NIIF 15.

EI296 La entidad también concluye que puesto que la contraprestación es en forma de regalías basadas en ventas, la entidad aplica el párrafo B63 de la NIIF 15 y, después de transferir la licencia de franquicia, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias en la forma y el momento en que dichas ventas tienen lugar.

 © IFRS Foundation

Ejemplo 58—Acceso a la propiedad intelectual

EI297 Una entidad, un creador de tiras de cómic, concede una licencia de uso de las imágenes y nombres de sus personajes de la tira de cómic en tres de sus tiras de cómic a un cliente por un plazo de cuatro años. Hay personajes principales involucrados en cada una de las tiras de cómic. Sin embargo, aparecen personajes creados recientemente con regularidad y las imágenes de los personajes evolucionan con el tiempo. El cliente, un operador de barcos de cruceros, puede utilizar los personajes de la entidad de varias formas, tal como en espectáculos o desfiles, dentro de unas guías razonables. El contrato requiere que el cliente utilice las últimas imágenes de los personajes.

EI298 A cambio de la concesión de la licencia, la entidad recibe un pago fijo de 1 millón de u.m. por cada año del plazo de cuatro años.

EI299 De acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15, la entidad evalúa los bienes o servicios acordados con el cliente para determinar cuáles son distintos. La entidad concluye que no tiene otras obligaciones de desempeño que el compromiso de conceder una licencia. Esto es, las actividades adicionales asociadas con la licencia no transfieren directamente un bien o servicio al cliente porque son parte del compromiso de la entidad de conceder una licencia y, de hecho, cambia la propiedad intelectual a la que el cliente tiene derecho.

EI300 La entidad evalúa la naturaleza de su compromiso para transferir la licencia de acuerdo con el párrafo B58 de la NIIF 15. Para evaluar los criterios la entidad considera los siguientes aspectos:

(a) El cliente razonablemente espera (que surge de las prácticas tradicionales de negocio de la entidad) que la entidad llevará a cabo actividades que afectarán a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente (es decir, los personajes). Dichas actividades incluyen el desarrollo de los personajes y la publicidad de una tira de cómic semanal que incluye dichos personajes.

(b) Los derechos concedidos por la licencia exponen directamente al cliente a los efectos positivos o negativos de las actividades de la entidad porque el contrato requiere que el cliente utilice los últimos personajes.

(c) Aun cuando el cliente pueda beneficiarse de las actividades a través de los derechos concedidos por la licencia, no transfieren un bien o servicio al cliente a medida que dichas actividades tienen lugar.

EI301 Por consiguiente, la entidad concluye que se cumplen los criterios del párrafo B58 de la NIIF 15 y que la naturaleza del compromiso de la entidad de transferir la licencia es proporcionar acceso a su propiedad intelectual tal como exista a lo largo del periodo de licencia. Por consiguiente, la entidad contabiliza la licencia comprometida como una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo [es decir, se cumple el criterio del párrafo 35(a) de la NIIF 15].

EI302 La entidad aplica los párrafos 39 a 45 de la NIIF 15 para identificar el método que mejor refleja su desempeño en la licencia. Puesto que el contrato proporciona al cliente un uso ilimitado de los personajes en licencia por un plazo fijo, la entidad determina que el método basado en el tiempo sería la medida más apropiada del progreso hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño.

Ejemplo 59—Derecho a utilizar propiedad intelectual

EI303 Una entidad, un sello discográfico, concede la licencia a un cliente de una grabación de 1975 de una sinfonía clásica por una orquesta destacada. El cliente, una empresa de productos de consumo, tiene el derecho de uso de la sinfonía grabada en todos los comerciales, incluyendo televisión, radio y anuncios en línea por dos años en el País A. A cambio de proporcionar la licencia, la entidad recibe una contraprestación fija de 10.000 u.m. por mes. El contrato no incluye otros bienes o servicios a proporcionar por la entidad. El contrato no es cancelable.

EI304 La entidad evalúa los bienes y servicios acordados con el cliente para determinar los que son distintos de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15. La entidad concluye que su única obligación de desempeño es conceder la licencia.

EI305 De acuerdo con el párrafo B58 de la NIIF 15, la entidad evalúa la naturaleza del compromiso de la entidad de conceder la licencia. La entidad no tiene obligaciones implícitas o contractuales de cambiar la grabación dada en licencia. Por ello, la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente es estática. Por consiguiente, la entidad concluye que la naturaleza del compromiso de transferir la licencia es proporcionar al cliente un derecho a utilizar la propiedad intelectual de la entidad en la forma existente en el momento en que se concedió. Por ello, el compromiso de conceder la licencia es una obligación de desempeño satisfecha en un momento concreto. La entidad reconoce todos los ingresos de actividades ordinarias en el momento en que el cliente puede utilizar directamente la propiedad intelectual concedida en licencia y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes de ella.

EI306 Debido al intervalo de tiempo entre el desempeño de la entidad (al comienzo del periodo) y los pagos mensuales del cliente a lo largo de dos años (que no son cancelables), la entidad considera los requerimientos de los párrafos 60 a 65 de la NIIF 15 para determinar si existe un componente de financiación significativo.

Ejemplo 60—Acceso a la propiedad intelectual

EI307 Una entidad, una empresa de distribución de películas, concede la licencia de la Película XYZ a un cliente. El cliente, un operador de salas de cine, tiene el derecho a exhibir la película en su salas de cine por seis semanas. A cambio de proporcionar la licencia, la entidad recibirá una parte de las entradas vendidas por el operador para la Película XYZ (es decir, una contraprestación variable en forma de una regalía basada en ventas). La entidad concluye que su única obligación de desempeño es el compromiso de conceder la licencia.

EI308 La entidad observa que independientemente de si el compromiso de conceder la licencia representa un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad o un derecho al uso de ésta, la entidad aplica el párrafo B63 de la NIIF 15 y reconoce ingresos de actividades ordinarias en la forma y momento en que tiene lugar la venta de entradas. Esto es porque la contraprestación por su licencia de propiedad intelectual es una regalía basada en ventas y la entidad ya ha transferido la licencia de la película con la que se relacionan las regalías basadas en ventas.

Ejemplo 61—Acceso a la propiedad intelectual

EI309 Una entidad, un equipo deportivo bien conocido, concede la licencia de uso de su nombre y logo a un cliente. El cliente, un diseñador de ropa, tiene el derecho a utilizar el nombre y logo del equipo deportivo en artículos, incluyendo camisetas, gorras, tazas y toallas por un año. A cambio de proporcionar la licencia, la entidad recibirá una contraprestación fija de 2 millones de u.m. y una regalía del cinco por ciento del precio de venta de los artículos que utilicen el nombre o logo del equipo. El cliente espera que la entidad continúe jugando partidos y proporcione un equipo competitivo.

EI310 La entidad evalúa los bienes y servicios acordados con el cliente para determinar los que son distintos de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15. La entidad concluye que su única obligación de desempeño es conceder la licencia. Esto es, las actividades adicionales asociadas con la licencia no transfieren directamente un bien o servicio al cliente porque son parte del compromiso de la entidad de conceder la licencia y, de hecho, cambian la propiedad intelectual a la que el cliente tiene derecho.

EI311 La entidad evalúa la naturaleza de su compromiso para transferir la licencia de acuerdo con el párrafo B58 de la NIIF 15. Para evaluar los criterios la entidad considera los siguientes aspectos:

(a) La entidad concluye que el cliente razonablemente esperaría, que la entidad lleve a cabo actividades que afectarán a la propiedad intelectual (es decir, al nombre y logo del equipo) a la que tiene derecho el cliente. Esto es sobre la base de la práctica de negocio tradicional de la entidad de llevar a cabo actividades tales como continuar jugando y proporcionar un equipo competitivo. Además, la entidad observa que dado que parte de su contraprestación depende del éxito del cliente (a través de las regalías basadas en ventas), la entidad tiene un interés económico compartido con el cliente que indica que éste esperará que la entidad lleve a cabo dichas actividades para maximizar las ganancias.

(b) La entidad observa que los derechos concedidos por la licencia (es decir, el uso del nombre y logo del equipo) exponen directamente al cliente a los efectos positivos o negativos de las actividades de la entidad.

(c) La entidad también observa que aun cuando el cliente pueda beneficiarse de las actividades a través de los derechos concedidos por la licencia, no transfieren un bien o servicio al cliente a medida que dichas actividades tienen lugar.

EI312 La entidad concluye que se cumplen los criterios del párrafo B58 de la NIIF 15 y la naturaleza del compromiso de la entidad de conceder la licencia es proporcionar acceso a la propiedad intelectual de la entidad tal como exista a lo largo del periodo de licencia. Por consiguiente, la entidad contabiliza la licencia comprometida como una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo [es decir, se cumple el criterio del párrafo 35(a) de la NIIF 15].

EI313 La entidad aplica entonces los párrafos 39 a 45 de la NIIF 15 para determinar una medida del progreso que refleje el desempeño de la entidad por la contraprestación fija. Por la contraprestación que es en forma de una regalía basada en ventas, se aplica el párrafo B63 de la NIIF 15; por ello, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias en la forma y momento en que tengan lugar las ventas de los artículos que utilizan el nombre o logo del equipo.

 © IFRS Foundation

Acuerdos de recompra

EI314 El ejemplo 62 ilustra los requerimientos de los párrafos B64 a B76 de la NIIF 15 sobre acuerdos de recompra.

Ejemplo 62—Acuerdos de recompra

EI315 Una entidad realiza un contrato con un cliente para la venta de un activo tangible el 1 de enero de 20X7 por 1 millón de u.m.

Caso A—Opción de compra: financiación

EI316 El contrato incluye una opción de compra que otorga a la entidad el derecho a recomprar el activo por 1,1 millón de u.m. hasta el 31 de diciembre de 20X7.

EI317 El control del activo no se transfiere al cliente el 31 de diciembre de 20X7 porque la entidad tiene derecho a recomprarlo y, por ello, el cliente tiene limitada su capacidad de derivar el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. Por consiguiente, de acuerdo con el párrafo B66(b) de la NIIF 15, la entidad contabiliza la transacción como un acuerdo de financiación, porque el precio de ejercicio es mayor que el precio de venta original. De acuerdo con el párrafo B68 de la NIIF 15, la entidad no da de baja en cuentas el activo y, en su lugar, reconoce el efectivo recibido como un pasivo financiero. La entidad también reconoce los gastos por intereses por la diferencia entre el precio de ejercicio (1,1 millones de u.m.) y el efectivo recibido (1 millón de u.m.), lo que incrementa el pasivo.

EI318 El 31 de diciembre de 20X7, la opción vence sin ejercerse; por ello, la entidad da de baja en cuentas al pasivo y reconoce ingresos de actividades ordinarias por 1,1 millones de u.m.

Caso B—Opción de venta: arrendamiento

EI319 En lugar de tener una opción de compra, el contrato incluye una opción de venta que obliga a la entidad a recomprar el activo a solicitud del cliente por 900.000 u.m. hasta el 31 de diciembre de 20X7. El valor de mercado se espera que sea de 750.000 u.m. a 31 de diciembre de 20X7.

EI320 Al inicio del contrato, la entidad evalúa si el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer la opción de venta, para determinar la contabilización de la transferencia del activo (véanse los párrafos B70 a B76 de la NIIF 15). La entidad concluye que el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer la opción de venta porque el precio de recompra supera de forma significativa el valor de mercado esperado del activo en la fecha de la recompra. La entidad determina que no existen factores relevantes a considerar al evaluar si el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer la opción de venta. Por consiguiente, la entidad concluye que el control del activo no se transfiere al cliente, porque éste tiene limitada su capacidad de derivar el uso del activo y de obtener sustancialmente todos los beneficios restantes de éste.

EI321 De acuerdo con los párrafos B70 y B71 de la NIIF 15, la entidad contabiliza la transacción como un arrendamiento de acuerdo con la NIC 17 *Arrendamientos*.

Acuerdos de entrega posterior a la facturación

EI322 El ejemplo 63 ilustra los requerimientos de los párrafos B79 a B82 de la NIIF 15 sobre acuerdos de entrega posterior a la facturación.

Ejemplo 63—Acuerdo de entrega posterior a la facturación

EI323 Una entidad realiza un contrato con un cliente el 1 de enero de 20X8 para vender una máquina y piezas de repuesto. El plazo de entrega de fabricación para la máquina y las piezas de repuesto es de dos años.

EI324 En el momento de la terminación de la fabricación, la entidad demuestra que la máquina y las piezas de repuesto cumplen las especificaciones acordadas en el contrato. Los compromisos de transferir la maquinaria y piezas de repuesto son distintos y dan lugar a dos obligaciones de desempeño cada una de las cuales será satisfecha en un momento concreto. El 31 de diciembre de 20X9, el cliente paga por la maquinaría y las piezas de repuesto, pero solo toma posesión física de la máquina. Aunque el cliente inspecciona y acepta las piezas de repuesto, éste solicita que se guarden en el almacén de la entidad debido a su proximidad a la fábrica del cliente. El cliente tiene derecho legal a las piezas de repuesto y éstas pueden

identificarse como pertenecientes al cliente. Además, la entidad guarda las piezas de repuesto en una sección separada de su almacén y están listas para el envío inmediato a solicitud del cliente. La entidad espera retener las piezas de repuesto por dos a cuatro años y la entidad no tiene la capacidad de utilizarlas o desviarlas a otro cliente.

EI325 La entidad identifica el compromiso de proporcionar servicios de custodia como una obligación de desempeño porque es un servicio proporcionado al cliente y es distinto de la máquina y de las piezas de repuesto. Por consiguiente, la entidad contabiliza las tres obligaciones de desempeño en el contrato (los compromisos de proporcionar la máquina, las piezas de repuesto y los servicios de custodia). El precio de la transacción se asigna a las tres obligaciones de desempeño y los ingresos de actividades ordinarias se reconocen cuando (o a medida que) se transfiere el control al cliente.

EI325 El control de la máquina se transfiere al cliente el 31 de diciembre de 20X9 cuando el cliente toma posesión física. La entidad evalúa los indicadores del párrafo 38 de la NIIF 15 para determinar el momento en que se transfiere el control de las piezas de repuesto al cliente, destacando que la entidad ha recibido el pago, el cliente tiene derecho legal a las piezas de repuesto y el cliente las ha inspeccionado y aceptado. Además, la entidad concluye que se cumplen todos los criterios del párrafo B81 de la NIIF 15, lo que es necesario para que la entidad reconozca los ingresos de actividades ordinarias en un acuerdo de entrega posterior a la facturación. La entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por las piezas de repuesto el 31 de diciembre de 20X9 cuando transfiere el control al cliente.

EI327 La obligación de desempeño de proporcionar servicios de custodia se satisface a lo largo del tiempo a medida que se proporcionan los servicios. La entidad considera si las condiciones de pago incluyen un componente de financiación significativo, de acuerdo con los párrafos 60 a 65 de la NIIF 15.

 © IFRS Foundation

Apéndice
Modificaciones a las guías en otras Normas

Estas modificaciones a las guías establecidas en otras NIIF son necesarias para garantizar la congruencia con las modificaciones a la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*. En los párrafos modificados el texto nuevo está subrayado y el texto eliminado se ha tachado.*

NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*

Se modifican el párrafo GI17 y su encabezamiento correspondiente. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

~~NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias*~~ NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*

GI17 Si una entidad ha recibido importes que todavía no cumplen los requisitos para reconocerse como ingresos de actividades ordinarias según la NIIF 15~~NIC 18~~ (por ejemplo, los importes de una venta que no cumple todavía con los requisitos para su reconocimiento), la entidad reconocerá ~~los importes recibidos como~~ un pasivo en su estado de situación financiera de apertura de acuerdo a las NIIF, y medirá ese pasivo por el importe recibido, ajustado (si procede) por un componente de financiación significativo de acuerdo con la NIIF 15.

NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*

Se añade una nota a pie de página a la tabla de Comparación de la NIIF 3 (revisada en 2008 y la SFAS 141(R). El nuevo texto está subrayado.

Comparación de la NIIF 3 (revisada en 2008) con el SFAS 141(R)

…

Guía	NIIF 3 (revisada en 2008)	SFAS 141(R)
…	…	…

Guía	NIIF 3 (revisada en 2008)	SFAS 141(R)
Activos y pasivos que surgen de contingencias	**Medición posterior** La NIIF 3 revisada retiene los requerimientos existentes por los que un pasivo contingente reconocido en una combinación de negocios debe ser medido posteriormente por el mayor importe que sería reconocido de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* o el importe inicialmente reconocido menos, si procede, la amortización acumulada reconocida de acuerdo con la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias*.* [párrafo 56]	**Medición posterior** El SFAS 141(R) requiere que una adquirente continúe informando sobre un activo o pasivo que surge de una contingencia contractual o no contractual que se reconoce en la fecha de adquisición que estaría en el alcance del SFAS 5 si no se adquiere o asume en una combinación de negocios a su valor razonable en la fecha de adquisición hasta que la adquirente obtenga nueva información sobre el posible resultado de la contingencia. La adquirente evalúa esa nueva información y mide el activo o pasivo de la siguiente forma: (a) un pasivo se mide por el *mayor* de: (i) su valor razonable en la fecha de adquisición; o (ii) el importe que sería reconocido si aplicase el SFAS 5. (b) un activo se mide por el *menor* de: (i) su valor razonable en la fecha de adquisición; o (ii) la mejor estimación de su importe de cancelación futura. [párrafos 62 y 63]
…	…	…

* La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, sustituyó a la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias* y modificó el párrafo 56 de la NIIF3, por congruencia con los requerimientos de la NIIF 15.

NIIF 4 *Contratos de Seguro*

Se modifica el GI Ejemplo 1 en el párrafo GI2. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

1.18	Contrato de seguro de grupo que da a la aseguradora un derecho contractual ejecutable y no cancelable de recuperar todas las reclamaciones pagadas de las primas futuras, con la apropiada compensación por el valor temporal del dinero.	El riesgo de seguro es insignificante. Por lo tanto, el contrato es un instrumento financiero dentro del alcance de la NIC 39. Los honorarios por servicios están dentro del alcance de la ~~NIC 18~~ NIIF 15 [reconocimiento cuándo (o a medida que) los servicios se proporcionan, sujetos a varias condiciones].

Se modifica el párrafo GI25. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

GI25 La ~~NIC 18~~ NIIF 15 requiere que una entidad ~~revele información sobre cada categoría significativa de ingresos de actividades ordinarias, reconocida durante el periodo, y de forma específica de los ingresos que~~

 © IFRS Foundation

~~surgen de la prestación de servicios~~ desagregue los ingresos de actividades ordinarias de los contratos con clientes en categorías que reflejen la forma en que la naturaleza, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos. Aunque los ingresos de actividades ordinarias de contratos de seguro quedan fuera del alcance de la ~~NIC 18~~ NIIF 15, podría ser apropiado para los contratos de seguro una información a revelar similar. La NIIF no prescribe un método particular para reconocer ingresos de actividades ordinarias, y existen varios modelos:

(a) …

NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (noviembre de 2009)[2]

Se eliminan el párrafo GIA12 y su encabezamiento correspondiente. Se modifican los párrafosGIA3 y GIA37. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

NIIF 4 *Contratos de Seguro*

GIA3 La guía de implementación de la NIIF 4 se modifica como se describe a continuación.

En la tabla de la GI Ejemplo 1, se modifica la columna "Tratamiento Fase I" del tipo de contrato 1.18 de la forma siguiente:

El riesgo de seguro es insignificante. Por lo tanto, el contrato es un activo financiero dentro del alcance de la NIIF 9. Los honorarios por servicios están dentro del alcance de la ~~NIC 18~~ NIIF 15 [reconocimiento cuándo (o a medida que) los servicios se proporcionan, sujetos a varias condiciones].

CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*

GIA37 En los ejemplos ilustrativos que acompañan a la CINIIF 12 se modifican los párrafo EI7 y EI28 de la forma siguiente:

EI7 ~~La NIIF 9 *Instrumentos Financieros* puede requerir que la entidad mida los importes adeudados por la concedente al costo amortizado, a menos que la entidad designe esos importes como medidos al valor razonable con cambios en resultados. Si la cuenta por cobrar se mide al costo amortizado de acuerdo con la NIIF 9, se mide inicialmente al valor razonable y posteriormente al costo amortizado, es decir, el importe inicialmente reconocido más el interés acumulado sobre ese importe calculado utilizando el método de la tasa de interés efectiva menos los reembolsos.~~ Durante los primeros dos años, la entidad reconoce un activo del contrato y contabiliza el componente de financiación significativo en el acuerdo con la NIIF 15. Una vez se completa la construcción, los importes debidos por el concedente se contabilizan de acuerdo con la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* como cuentas por cobrar.

EI28 ~~La NIIF 9 *Instrumentos Financieros* puede requerir que una entidad mida el importe adeudado por la concedente o por una entidad bajo la supervisión de la misma a cambio de los servicios de construcción al costo amortizado. Si la cuenta por cobrar se mide al costo amortizado de acuerdo con la NIIF 9, se mide inicialmente al valor razonable y posteriormente al costo amortizado, es decir, el importe inicialmente reconocido más el interés acumulado sobre ese importe menos los reembolsos.~~ Durante los primeros dos años, la entidad reconoce un activo del contrato y contabiliza el componente de financiación significativo en el acuerdo con la NIIF 15. Una vez se complete la construcción, el importe debido por la concedente, o bajo su dirección, a cambio de los servicios de construcción se contabiliza de acuerdo con la NIIF 9 como una cuenta por cobrar.

2 La NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, emitida en noviembre de 2009 utilizó una actualización completa para mostrar las modificaciones realizadas al párrafo GIA37. Para esta publicación, esos cambios se han aceptado y los cambios nuevos se han mostrado actualizados por completo.

NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (octubre de 2010)

Se eliminan el párrafo GIA20 y su encabezamiento correspondiente. Se modifican los párrafosGIA3 y GIA44. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

NIIF 4 *Contratos de Seguro*

GIA3 En la tabla de la GI Ejemplo 1, se modifica la columna "Tratamiento Fase I" de tipos de contratos 1.7 a 1.12, 1.15, 1.18, 1.19 y 1.20(a) de la forma siguiente:

…
El riesgo de seguro es insignificante. Por lo tanto, el contrato es un activo financiero dentro del alcance de la NIIF 9. Los honorarios por servicios están dentro del alcance de la ~~NIC 18~~ NIIF 15 [reconocimiento cuándo (o a medida que) los servicios se proporcionan, sujetos a varias condiciones].
…

CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*

GIA44 Se modifican los párrafos EI7 y EI28 que quedan de la forma siguiente:

EI7 ~~La NIIF 9 *Instrumentos Financieros* puede requerir que la entidad mida los importes adeudados por la concedente al costo amortizado, a menos que la entidad designe esos importes como medidos al valor razonable con cambios en resultados. Si la cuenta por cobrar se mide al costo amortizado de acuerdo con la NIIF 9, se mide inicialmente al valor razonable y posteriormente al costo amortizado, es decir, el importe inicialmente reconocido más el interés acumulado sobre ese importe calculado utilizando el método de la tasa de interés efectiva menos los reembolsos.~~ Durante los primeros dos años, la entidad reconoce un activo del contrato y contabiliza el componente de financiación significativo de acuerdo con la NIIF 15. Una vez se complete la construcción, los importes debidos por la concedente se contabilizan de acuerdo con la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* como cuentas por cobrar.

EI28 ~~La NIIF 9 *Instrumentos Financieros* puede requerir que una entidad mida el importe adeudado por la concedente o por una entidad bajo la supervisión de la misma a cambio de los servicios de construcción al costo amortizado. Si la cuenta por cobrar se mide al costo amortizado de acuerdo con la NIIF 9, se mide inicialmente al valor razonable y posteriormente al costo amortizado, es decir, el importe inicialmente reconocido más el interés acumulado sobre ese importe menos los reembolsos.~~ Durante los primeros dos años, la entidad reconoce un activo del contrato y contabiliza el componente de financiación significativo de acuerdo con la NIIF 15. Una vez se complete la construcción, el importe debido por la concedente, o bajo su dirección se contabiliza a cambio de los servicios de construcción de acuerdo con la NIIF 9 como una cuenta por cobrar.

NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (Contabilidad de Coberturas y modificaciones a las NIIF 9, NIIF 7 y NIC 39)

Se eliminan el párrafo GIA19 y su encabezamiento correspondiente. Se modifican los párrafos GIA3 y GIA34. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

 © IFRS Foundation

NIIF 4 *Contratos de Seguro*

GIA3 En la tabla de la GI Ejemplo 1, se modifica la columna "Tratamiento Fase I" de tipos de contratos 1.7 a 1.12, 1.15, 1.18, 1.19 y 1.20(a) de la forma siguiente:

…
El riesgo de seguro es insignificante. Por lo tanto, el contrato es un activo financiero dentro del alcance de la NIIF 9. Los honorarios por servicios están dentro del alcance de la ~~NIC 18~~ NIIF 15 [reconocimiento cuándo (o a medida que) los servicios se proporcionan, sujetos a varias condiciones].
…

CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*

GIA34 Se modifican los párrafos EI7 y EI28 que quedan de la forma siguiente:

EI7 ~~La NIIF 9 *Instrumentos Financieros* puede requerir que la entidad mida los importes adeudados por la concedente al costo amortizado, a menos que la entidad designe esos importes como medidos al valor razonable con cambios en resultados. Si la cuenta por cobrar se mide al costo amortizado de acuerdo con la NIIF 9, se mide inicialmente al valor razonable y posteriormente al costo amortizado, es decir, el importe inicialmente reconocido más el interés acumulado sobre ese importe calculado utilizando el método de la tasa de interés efectiva menos los reembolsos.~~ Durante los primeros dos años, la entidad reconoce un activo del contrato y contabiliza el componente de financiación significativo en el acuerdo con la NIIF 15. Una vez se completa la construcción, los importes debidos por el concedente se contabilizan de acuerdo con la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* como cuentas por cobrar.

EI28 ~~La NIIF 9 *Instrumentos Financieros* puede requerir que una entidad mida el importe adeudado por la concedente o por una entidad bajo la supervisión de la misma a cambio de los servicios de construcción al costo amortizado. Si la cuenta por cobrar se mide al costo amortizado de acuerdo con la NIIF 9, se mide inicialmente al valor razonable y posteriormente al costo amortizado, es decir, el importe inicialmente reconocido más el interés acumulado sobre ese importe menos los reembolsos.~~ Durante los primeros dos años, la entidad reconoce un activo del contrato y contabiliza el componente de financiación significativo en el acuerdo con la NIIF 15. Una vez se completa la construcción, el importe debido por la concedente, o bajo su dirección, a cambio de los servicios de construcción se contabiliza de acuerdo con la NIIF 9 como una cuenta por cobrar.

NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

En la Sección C, se modifica el Ejemplo 9. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Ejemplo 9 Un aval individual

...#

Conclusión – Posteriormente, la garantía se medirá al mayor valor entre (a) la mejor estimación de la obligación (véanse los párrafos 14 y 23), y (b) el importe inicialmente reconocido menos, si fuera apropiado, ~~la amortización acumulada~~ el importe de ingresos de actividades ordinarias acumulados reconocidos de acuerdo con ~~la NIC 18~~

~~*Ingresos de Actividades Ordinarias*~~los principios de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*.

CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*

Se modifica el párrafo EI1. Se modifican los párrafos EI4 y EI5 y sus encabezados correspondientes. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Términos del acuerdo

EI1 Los términos del acuerdo requieren que un operador construya una carretera—finalizando la construcción dentro de dos años—y la mantenga y opere durante ocho años (es decir, años 3 a 10) de acuerdo con un estándar especificado. Los términos del acuerdo también requieren que el operador pavimente de nuevo la carretera al final del año 8~~— la actividad de nueva pavimentación genera ingresos de actividades ordinarias~~. Al final del año 10, el acuerdo finalizará. Supóngase que el operador identifica tres obligaciones de desempeño por servicios de construcción, servicios de operación y nueva pavimentación de la carretera. El operador estima que el costo en que incurrirá para cumplir sus obligaciones será:

…

~~Ingreso de actividades ordinarias del contrato~~ Ingreso de actividades ordinarias

EI4 El operador reconoce los ingresos de actividades ordinarias ~~y costos del contrato~~ de acuerdo con la ~~NIC 11 *Contratos de Construcción* y~~ NIC18 ~~*Ingresos de Actividades Ordinarias*~~ NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*. ~~Los costos de cada actividad—construcción, operación y nueva pavimentación—se reconocen como gastos por referencia a la etapa de finalización de esa actividad. Ingresos de actividades ordinarias del contrato—el valor razonable de~~ Ingresos de actividades ordinarias—el importe ~~debido~~ de la contraprestación a la que espera tener derecho el operador procedente de la concedente por ~~la actividad llevada a cabo~~ los servicios prestados—se reconoce ~~al mismo tiempo~~ cuando (o a medida que) se satisfacen las obligaciones de desempeño. Según los términos del acuerdo, el operador está obligado a pavimentar de nuevo la carretera al final del año 8. En el año 8, la concedente reembolsará al operador la nueva pavimentación de la carretera. ~~La obligación de pavimentar de nuevo la carretera se mide por cero en el estado de situación financiera y el ingreso de actividades ordinarias y gasto no se reconocen en resultados del periodo hasta que el trabajo de nueva pavimentación se ejecute.~~

EI5 La contraprestación total esperada (200 u.m. en cada uno de los años 3 a ~~8~~ 10) ~~refleja los valores razonables de cada uno de los servicios que~~ se asigna a las obligaciones de desempeño sobre la base de los precios de venta independientes relativos de los servicios de construcción, servicios de operación y nueva pavimentación de la carretera, teniendo en cuenta el componente de financiación significativo de la forma siguiente:

Se sustituye la Tabla 1.2.

Tabla 1.2 *Precio de la transacción asignado a cada obligación de desempeño*

	Asignación del precio de la transacción (incluyendo el componente de financiación significativo)
	u.m.
Servicios de construcción (a lo largo de dos años)[(a)]	1.050

 © IFRS Foundation

Servicios de operación (a lo largo de 8 años)[(b)]	96
Servicios de nueva pavimentación de la carretera (en el año 8)[(c)]	110
Total	1.256
Tasa de interés implícita[(d)]	6,18% por año

(a) El operador estima el precio de venta independiente relativo por referencia a los costos previstos más un 5 por ciento

(b) El operador estima el precio de venta independiente relativo por referencia a los costos previstos más un 20 por ciento

(c) El operador estima el precio de venta independiente relativo por referencia a los costos previstos más un 10 por ciento.

(d) La tasa de interés implícita se supone que es la tasa que reflejaría en una transacción financiera entre el operador y la concedente.

Se modifican los párrafos EI6, EI7, EI11, EI14, EI15, EI17, EI23, EI24, IEI27, EI28 y IE31. También se modifica el párrafo EI33 y su encabezamiento correspondiente y las Tablas 1.3, 2.1 y 2.2 y 3.1 a 3.4. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

…

EI6 En el año 1, por ejemplo, costos de construcción de 500 u.m., ingresos de actividades ordinarias de construcción de 525 u.m. ~~(el costo más un 5 por ciento)~~, y por ello la ganancia de construcción de 25 u.m. se reconoce en el resultado del periodo.

Activo financiero

…

EI7 ~~Los importes adeudados por la concedente que cumplan la definición de una cuenta por cobrar de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*. La cuenta por cobrar se mide inicialmente al valor razonable. Se mide posteriormente al costo amortizado, es decir, el importe reconocido inicialmente más el interés acumulado sobre ese importe calculado utilizando el método del interés efectivo menos los reembolsos.~~ Durante los primeros dos años, la entidad reconoce un activo del contrato y contabiliza el componente de financiación significativo en el acuerdo con la NIIF 15. Una vez se completa la construcción, los importes debidos por la concedente se contabilizan de acuerdo con la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* como cuentas por cobrar.

…

Tabla 1.3 *Medición del activo contrato/cuenta por cobrar*

	u.m.
Importe adeudado por la construcción en el año 1	525
~~Partida por cobrar~~ Activo del contrato al final del año 1[(a)]	**525**
Interés efectivo en el año 2 sobre ~~la partida por cobrar~~ el activo del contrato al final del año 1 (6,18% × 525 u.m.)	32
Importe adeudado por la construcción en el año 2	525
Cuenta por cobrar al final del año 2	**1.082**
Interés efectivo en el año 3 sobre la cuenta por cobrar al final del año 2 (6,18% × 1.082 u.m.)	67
Importe adeudado por la operación en el año 3 [10 u.m. x (1 + 20%)]	12

	u.m.
Cobros en el año 3	(200)
Cuenta por cobrar al final del año 3	**961**

(a) En el año 1 no surge interés efectivo, porque se supone que los flujos de efectivo tienen lugar al final del año.

…

Términos del acuerdo

EI11 Los términos de un acuerdo de servicios requieren que un operador construya una carretera—finalizando la construcción dentro de dos años—y la mantenga y opere durante ocho años (es decir, años 3 a 10) de acuerdo con un estándar especificado. Los términos del acuerdo también requieren que el operador pavimente de nuevo la carretera, cuando el pavimento original se haya deteriorado por debajo de una condición especificada. El operador estima que tendrá que llevar a cabo la nueva pavimentación al final del año 8. Al final del año 10, el acuerdo de servicios finalizará. Supóngase que el operador identifica una obligación de desempeño única por los servicios de construcción. El operador estima que el costo en que incurrirá para cumplir sus obligaciones será:

Tabla 2.1 *Costos del contrato*

	Año	u.m.[(a)]
Servicios de construcción	1	500
	2	500
~~Servicios de operación~~ Operación de la carretera (por año)	3 a10	10
Nueva pavimentación de la carretera	8	100

(a) en este ejemplo, los importes monetarios están expresados en “unidades monetarias (u.m.)".

…

Activo intangible

EI14 El operador suministra servicios de construcción a la concedente a cambio de un activo intangible, es decir, un derecho a cobrar peajes a los usuarios de la carretera en los años 3 a 10. De acuerdo con la ~~NIC 38 *Activos Intangibles*, el operador reconoce el activo intangible al costo, es decir, el valor razonable de la contraprestación transferida para adquirir el activo, que es el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir~~ NIIF 15, el operador mide esta contraprestación distinta al efectivo a valor razonable. En este caso, el operador determina el valor razonable indirectamente por referencia al precio de venta independiente del servicio de construcción prestado.

EI15 Durante la fase de construcción del acuerdo, el activo del contrato del operador (que representa el derecho que ha obtenido a ser pagado por proporcionar servicios de construcción) se ~~clasifica~~ presenta como un activo intangible (licencia para cobrar a los usuarios de la infraestructura). El operador ~~mide~~ estima ~~el valor razonable de su contraprestación recibida~~ el precio de venta independiente de los servicios de construcción como igual a los costos de construcción previstos más un margen del 5 por ciento, lo cual concluye el operador que es congruente con la tasa que un participante del mercado requeriría como compensación por proporcionar los servicios de construcción y por asumir el riesgo asociado con los costos de construcción.

 © IFRS Foundation

También se supone que de acuerdo con la NIC 23 *Costos por Préstamos* el operador capitaliza los costos por préstamos, estimados al 6,7 por ciento, durante la fase de construcción del acuerdo:

Tabla 2.2 *Medición inicial del activo intangible*

	u.m.
Servicios de construcción en el año 1 ~~(500 u.m. × (1 + 5%))~~	525
Capitalización de los costos por préstamos (tabla 2.4)	34
Servicios de construcción en el año 2 ~~(500 u.m. × (1 + 5%))~~	525
Activo intangible al final del año 2	1.084

…

Costos e ingresos de actividades ordinarias de construcción

EI17 El operador ~~reconoce los ingresos de actividades ordinarias y los costos~~ contabiliza los servicios de construcción de acuerdo con la ~~NIC 11 *Contratos de Construcción*, es decir, por referencia a la etapa de finalización de la construcción~~ NIIF 15. Mide los ingresos de actividades ordinarias ~~del contrato~~ por el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo recibida o por recibir. Así, en cada uno de los años 1 y 2 reconoce en resultados del periodo los costos de construcción de 500 u.m., los ingresos de actividades ordinarias de construcción de 525 u.m. ~~(el costo más el 5 por ciento)~~ y, por tanto, la ganancia de construcción de 25 u.m.

…

Términos del acuerdo

EI23 Los términos de un acuerdo de servicios requieren que un operador construya una carretera—finalizando la construcción dentro de dos años—y opere la carretera y la mantenga durante ocho años (es decir, años 3 a 10) de acuerdo con un estándar especificado. Los términos del acuerdo también requieren que el operador pavimente de nuevo la carretera, cuando el pavimento original se haya deteriorado por debajo de una condición especificada. El operador estima que tendrá que llevar a cabo la nueva pavimentación al final del año 8. Al final del año 10, el acuerdo finalizará. Supóngase que el operador identifica una obligación de desempeño única por los servicios de construcción. El operador estima que el costo en que incurrirá para cumplir sus obligaciones será:

Tabla 3.1 *Costos del contrato*

	Año	u.m.[(a)]
Servicios de construcción	1	500
	2	500
~~Servicios de operación~~ Operación de la carretera (por año)	3 a 10	10
Nueva pavimentación de la carretera	8	100

(a) en este ejemplo, los importes monetarios están expresados en "unidades monetarias (u.m.)".

EI24 El operador estima que la contraprestación con respecto a los servicios de construcción será de 1.050 u.m. por referencia al precio de venta independiente de esos servicios (que estima a los costos previstos más un 5 por ciento).

…

División del acuerdo

EI27 El derecho contractual a recibir efectivo de la concedente por los servicios y el derecho a cobrar a los usuarios por los servicios públicos deben considerarse como dos activos separados según las NIIF. Por ello, en este acuerdo es necesario dividir ~~la contraprestación~~ el activo del contrato del operador durante la fase de construcción en dos componentes: un componente de activo financiero basado en el importe garantizado y un activo intangible por el resto. Cuando los servicios de construcción se completan, los dos componentes del activo del contrato se clasificarían y medirían como un activo financiero y un activo intangible correspondientemente.

Tabla 3.2 *División de la contraprestación del operador*

Año	Total	Activo financiero	Activo intangible
Servicios de construcción en el año 1 ~~(500 u.m. × (1 + 5%))~~	525	350	175
Servicios de construcción en el año 2 ~~(500 u.m. × (1 + 5%))~~	525	350	175
Servicios de construcción totales	1.050	700	350
	100%	*67%*[(a)]	*33%*
Ingresos financieros, a una tasa de interés especificada del 6,18% sobre la partida por cobrar (véase tabla 3.3)	22	22	–
Costos por préstamos capitalizados (interés pagado en los años 1 y 2 × 33%) (véase tabla 3.7)	11	–	11
Valor razonable total de la contraprestación del operador	1.083	722	361

(a) Importe garantizado por la concedente como una proporción de los servicios de construcción.

Activo financiero

EI28 ~~El importe debido del concedente, o a su dirección, a cambio de los servicios de construcción cumple la definición de una cuenta por cobrar de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición.* La cuenta por cobrar se mide inicialmente al valor razonable. Se mide posteriormente al costo amortizado, es decir, el importe reconocido inicialmente más el interés acumulado sobre ese importe menos los reembolsos.~~ Durante los primeros dos años, la entidad reconoce un activo del contrato y contabiliza el componente de financiación significativo de acuerdo con la NIIF 15. Una vez se completa la construcción, el importe debido por la concedente, o bajo su dirección, a cambio de los servicios de construcción se contabiliza de acuerdo con la NIIF 9 como una cuenta por cobrar.

...#

Tabla 3.3 *Medición del activo del contrato/cuenta por cobrar*

	u.m.
Servicios de construcción en el año 1 asignados al activo del contrato ~~financiero~~	350
~~Partida por cobrar~~ Activo contrato al final del año 1	350
Servicios de construcción en el año 2 asignados al activo del contrato ~~financiero~~	350

 © IFRS Foundation

	u.m.
Interés en el año 2 sobre ~~la partida por cobrar~~ el activo del contrato al final del año 1 (6,18% × 350 u.m.)	22
Cuenta por cobrar al final del año 2	722
Interés en el año 3 sobre la cuenta por cobrar al final del año 2 (6,18% × 722 u.m.)	45
Cobros en el año 3 (véase tabla 3.5)	(117)
Cuenta por cobrar al final del año 3	650

Activo intangible

…

EI31 Durante la fase de construcción del acuerdo de la parte del activo del contrato del operador (que representa su derecho acumulado a cobrar los importes por encima del importe garantizado por proporcionar servicios de construcción~~)~~ se ~~clasifica~~ presenta como un derecho a recibir una licencia para cobrar a los usuarios de la infraestructura. El operador ~~mide~~ estima ~~el valor razonable de su contraprestación recibida o por recibir~~ el precio de venta independiente de los servicios de construcción como igual a los costos de construcción previstos más un 5 por ciento, lo cual concluye el operador que es congruente con la tasa que un participante del mercado requeriría como compensación por proporcionar los servicios de construcción y por asumir el riesgo asociado con los costos de construcción. También se supone que de acuerdo con la NIC 23 *Costos por Préstamos* el operador capitaliza los costos por préstamos, estimados al 6,7 por ciento, durante la fase de construcción del acuerdo:

Tabla 3.4 *Medición inicial del activo intangible*

	u.m.
Servicios de construcción en el año 1 ~~(500 u.m. × (1 + 5% x 33%))~~	175
Costos por préstamos (interés pagado en los años 1 y 2 × 33%) (véase tabla 3.7)	11
Servicios de construcción en el año 2 ~~(500 u.m. × (1 + 5%))~~	175
Activo intangible al final del año 2	361

…

~~Ingresos de actividades ordinarias del contrato~~ Ingresos de actividades ordinarias y costos del contrato

EI33 El operador proporciona los servicios de construcción a la concedente a cambio de un activo financiero y un activo intangible. Según el modelo del activo financiero y el modelo del activo intangible, el operador~~reconoce los ingresos de actividades ordinarias y costos~~ contabiliza los servicios de construcción de acuerdo con la ~~NIC 11 *Contratos de Construcción*, es decir, por referencia a la etapa de finalización de la construcción. Mide los ingresos de actividades ordinarias del contrato al valor razonable de la contraprestación por recibir~~ NIIF 15. Así, en cada uno de los años 1 y 2 reconoce en resultados del periodo los costos de construcción de 500 u.m. y los ingresos de actividades ordinarias de construcción de 525 u.m. ~~(el costo más el 5 por ciento).~~

Norma Internacional de Información Financiera 15

Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes

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*.**

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.

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.

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 NIC 17 *Arrendamientos*;

(b) contratos de seguro dentro del alcance de la NIIF 4 *Contratos de Seguros*;

(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*; e

(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.

6 Una entidad aplicará esta Norma a un contrato (distinto de un contrato enumerado en el párrafo 5) solo si la contraparte del contrato es un cliente. 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

© IFRS Foundation

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.

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

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:

(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;

(b) la entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir;

(c) la entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir;

(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); y

(e) es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán 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).

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 sí 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.

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.

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 clientes 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.

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

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

(a) los contratos se negocian como un paquete con un objetivo comercial único;

(b) el importe de la contraprestación a pagar en un contrato depende del precio o desempeño del otro contrato; o

(c) los bienes o servicios comprometidos en los contratos (o algunos bienes o servicios comprometidos en cada uno de los contratos) son una obligación de desempeño única de acuerdo con los párrafos 22 a 30).

Modificaciones del contrato

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. 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, 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 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

 © IFRS Foundation

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.

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; y

(ii) contraprestación prometida como parte de la modificación del contrato.

(b) Un 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).

(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

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; 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).

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

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.

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 un obligación de desempeño.

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 un 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;

(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);

(h) construcción, fabricación o desarrollo de un activo por cuenta de un cliente;

(i) concesión de licencias (véanse los párrafos B52 a B63); 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).

27 Un bien o servicio que se compromete con un cliente es distinto 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); 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 bien o servicio es distinto en el contexto del contrato).

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.

29 Los factores que indican que el compromiso de una entidad de transferir un bien o servicio a un cliente es identificable por separado [de acuerdo con el párrafo 27(b)] incluyen, pero no se limitan a los aspectos siguientes:

(a) La entidad no proporciona un servicio significativo para la integración del bien o servicio con otros bienes o servicios comprometidos en el contrato dentro de un grupo de bienes o servicios que representan el producto combinado que el cliente ha contratado. En otras palabras, la entidad

 © IFRS Foundation

no está utilizando el bien o servicio como un recurso para producir o entregar el producto combinado especificado por el cliente.

(b) El bien o servicio no modifica o ajusta según los requisitos del cliente de forma significativa otro bien o servicio comprometido en el contrato.

(c) El bien o servicio no es altamente dependiente o no está fuertemente interrelacionado con otros bienes o servicios comprometidos en el contrato. Por ejemplo, el hecho de que un cliente pudiera decidir no comprar el bien o servicio sin afectar de forma significativa a los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato puede indicar que dicho bien o servicio no es altamente dependiente o no está fuertemente interrelacionado con dichos otros bienes o servicios comprometidos.

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 un 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.

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. 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

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:

(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);

(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 el activo (véase el párrafo B5); o

(c) el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo 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).

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 determinado momento

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. 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, 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. Por ello, la transferencia del derecho legal a un activo puede indicar que el cliente ha obtenido el control del activo. 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. 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.

 © IFRS Foundation

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

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).

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.

Métodos para medir el progreso

41 Los métodos apropiados de medir el progreso incluyen métodos de producto y métodos de recursos. 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 a lo largo del tiempo, una entidad actualizará su medición del progreso para reflejar los cambios en el cumplimiento de la obligación de desempeño. Estos cambios en la medición del progreso de una entidad se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

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.

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.

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.

Determinación del precio de la transacción

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). La contraprestación que se compromete en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables, o ambos.

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); y

(e) contraprestación por pagos a realizar al cliente (véanse los párrafos 70 a 72).

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

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 con el cliente.

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. 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.

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

(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.

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).

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.

 © IFRS Foundation

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.

Limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable

56 Un 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 se posteriormente resuelva la incertidumbre sobre la contraprestación variable.

57 Al evaluar si es altamente probable 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.

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.

Nueva evaluación de la contraprestación variable

59 Al final de cada periodo de presentación, una entidad actualizará el precio estimado de la transacción (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.

Existencia de un componente de financiación significativo en el contrato

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.

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, 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.

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.

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.

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. 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).

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.

Contraprestación distinta al efectivo

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.

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.

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

 © IFRS Foundation

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.

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

70 La contraprestación pagadera al cliente incluye importes de efectivo que una entidad paga, o espera pagar, al cliente (u otras partes que compran 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 compran 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.

71 S 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. Si el importe de la contraprestación pagadera al cliente supera el valor razonable del bien o servicio distinto que la entidad recibe del cliente, entonces la entidad contabilizará el exceso como una reducción del precio de la transacción. 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.

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 individual, de acuerdo con los párrafos 76 a 80, excepto por lo especificado en los párrafos 81 a 83 (para distribuir descuentos) y los párrafos 84 a 86 (para asignar la contraprestación que incluye importes variables).

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

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

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.

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:

(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).

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

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. 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.

82 Un 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;

 © IFRS Foundation

(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.

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).

Asignación de la contraprestación variable

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 Un 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.

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

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. 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 importe 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.

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. 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 la 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).

(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

Costos incrementales de la obtención de un contrato

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 que 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

95 Si los costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un clientes 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:

(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; y

(c) se espera recuperar los costos.

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 y equipo 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 Un entidad reconocerá los siguientes costos como gastos cuando tengan lugar:

 © IFRS Foundation

(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

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)].

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

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) .

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)].

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. 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).

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.

Información a revelar

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.

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

Contratos con clientes

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; y

(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.

Desagregación de los ingresos de actividades ordinarias

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

 © IFRS Foundation

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

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; e

(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 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.

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; y

(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; o

(ii) utilizando información cualitativa.

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.

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).

Juicios significativos en la aplicación de esta Norma

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;

 © IFRS Foundation

(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 procedentes de los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente

127 Una entidad revelará los dos siguiente 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.
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).
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.
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.
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: (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.
Ingresos 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 la 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.

© IFRS Foundation

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 B63);

(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

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 ésta ejecuta el contrato (véanse los párrafos B3 y 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)]

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.

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 la 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 necesitaría realizar nuevamente de forma sustancial el trabajo completado hasta la fecha, una entidad llevará a cabo las dos suposiciones siguientes:

(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)]

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)]

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 para 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)]

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

 © IFRS Foundation

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).

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 ha 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. 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

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 un 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.

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

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. 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 la 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).

(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;

(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).

Venta con derecho a devolución

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:

 © IFRS Foundation

(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.

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 la 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.

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.

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

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.

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*, 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.

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.

(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.

Contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones del agente

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 un principal) o bien en organizar para el tercero el suministro de esos bienes o servicios (es decir, la entidad actúa como un agente).

B35 Una entidad es un principal si controla un bien o servicio comprometido antes de que la entidad lo transfiera a un cliente. Sin embargo, una entidad no está necesariamente actuando como un principal si obtiene el derecho legal sobre un producto solo de forma momentánea antes de que el derecho se transfiera al cliente. Una entidad que es un principal en un contrato puede satisfacer una obligación de desempeño por sí misma o puede contratar a un tercero (por ejemplo, un subcontratista) para satisfacer toda o parte de una obligación de desempeño en su nombre. Cuando 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 de bienes o servicios para otra entidad. Cuando 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 para la otra parte la provisión de sus bienes o servicios. 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 es un agente (y por ello, no controla el bien o servicio antes de proporcionarlo al cliente) incluyen los siguientes:

(a) la otra parte es responsable principal del cumplimiento del contrato;

(b) la entidad no tiene riesgo de inventario ni antes ni después de que los bienes hayan sido ordenados por un cliente, durante el envío o en el momento de la devolución;

(c) la entidad no tiene discreción para establecer precios para los bienes o servicios de la otra parte y, por ello, el beneficio que la entidad puede recibir de esos bienes o servicios está limitado;

(d) la contraprestación de la entidad es en forma de una comisión; y

(e) la entidad no está expuesta al riesgo de crédito por el importe por recibir de un cliente a cambio de los bienes o servicios de la otra parte.

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

 © IFRS Foundation

servicio comprometido con 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

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.

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.

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.

Derechos de clientes no ejercitados

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 reconocería como ingreso de actividades ordinarias cuando se proporcionen dichos bienes o servicios futuros. El periodo de reconocimiento del ingreso de actividades ordinarias se extendería 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

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 cualquiera de los siguientes aspectos:

(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 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, 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).

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.

 © IFRS Foundation

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; o

(b) un derecho a utilizar la propiedad intelectual de la entidad, según se encuentre en el momento de concesión de la licencia.

Determinación de la naturaleza del compromiso de la entidad

B57 Para determinar si el compromiso de una entidad de conceder una licencia proporciona al cliente un derecho de acceso a la propiedad intelectual o un derecho a utilizar la propiedad intelectual de una entidad, ésta considerará si un cliente puede usar directamente una licencia en el momento concreto en que se concede la licencia y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. Un cliente no puede utilizar directamente una licencia en el momento concreto en que se le concede y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, si la propiedad intelectual a la que tiene derecho cambia a lo largo del periodo de licencia. La propiedad intelectual cambiará (y, por ello, afectará a la evaluación de la entidad de cuándo el cliente controla la licencia) cuando la entidad continúe involucrada con su propiedad intelectual y lleve a cabo actividades que afectan de forma significativa a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente. En estos casos, la licencia proporciona al cliente un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad (véase el párrafo B58). Por el contrario, un cliente puede utilizar directamente una licencia en el momento concreto en que se le concede y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, si la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente no va a cambiar (véase el párrafo B61). En esos casos, las actividades llevadas a cabo por la entidad solo cambian su propio activo (es decir, la propiedad intelectual subyacente), lo cual puede afectar a la capacidad de la entidad para proporcionar licencias en el futuro; sin embargo, esas actividades no afectarían a la determinación de lo que proporciona la licencia o lo que controla el cliente.

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 (véase el párrafo B59);

(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).

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.

B60 Si los criterios del párrafo 58 se cumplen, una entidad contabilizará el compromiso de conceder una licencia como un 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. Una entidad aplicará el párrafo 38 para determinar el momento concreto en el cual se transfiere la licencia 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).

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.

(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—una compromiso de defender un derecho de patente no es un 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.

Regalías basadas en ventas o uso

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).

Acuerdos de recompra

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

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 NIC 17 *Arrendamientos*, si la entidad puede o debe recomprar el activo por un importe que es menor que su precio de venta original; o

(b) un arrendamiento 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.

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).

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

 © IFRS Foundation

Una opción de venta

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 NIC 17.

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.

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

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 se le puede requerir pagar un depósito).

Acuerdos de entrega posterior a la facturación

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 está 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, 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

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 puede 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:

 © IFRS Foundation

(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 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); y

(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 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

Transición

C2 A efectos de los requerimientos de transición de los párrafos C3 a C8:

(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.

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

(a) de forma retroactiva a cada periodo de presentación previo de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, sujeta a los recursos del párrafo C5; 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 párrafo C7 y C8.

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 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 contratos terminados, una entidad no necesita reexpresar los contratos que comiencen y terminen dentro del mismo periodo de presentación anual;

(b) para contratos terminados 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 de presentación comparativos; y

(c) 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).

C6 Para cualquiera de los 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.

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

 © IFRS Foundation

presentación anual que incluya la fecha de aplicación inicial. Según este método de transición, una entidad aplicará esta Norma de forma retroactiva solo a contratos que no estén terminados en la fecha de aplicación inicial (por ejemplo, 1 de enero de 2017 para una entidad con el 31 de diciembre como final de año).

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; y

(b) una explicación de las razones de los cambios significativos identificados en C8(a).

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. En los párrafos modificados el texto nuevo está subrayado y el texto eliminado se ha tachado.

Esta tabla muestra la forma en que las siguientes referencias han sido modificadas en otras Normas.

Referencia existente a	**contenida en**	**en**	**se modifica por referencia a**
NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias* o NIC 18	NIIF 4	Los párrafos 4(a) y (c), B18(h)	NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* o NIIF 15
	NIC 16	Párrafo 68A	
	NIC 39	Párrafo GA2	
	NIC 40	Párrafo 3(b)	
NIC 11 *Contratos de Construcción* o NIC 11	SIC-32	Párrafo 6	

NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*

Se añade el párrafo 39X. El nuevo texto está subrayado.

Fecha de vigencia

…

39X La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, eliminó el párrafo D24 y su encabezamiento correspondiente y añadió los párrafos D34 y D35 y sus encabezamientos correspondientes. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

En el Apéndice D, se eliminan el párrafo D24 y su encabezamiento correspondiente y se añaden los párrafos D34 y D35 y sus encabezamientos correspondientes. El nuevo texto está subrayado.

Ingresos de actividades ordinarias

D34 Una entidad que adopta por primera vez las NIIF podrá aplicar las disposiciones de transición del párrafo C5 de la NIIF 15. En dichos párrafos las referencias a la "fecha de aplicación inicial" se interpretarán como el comienzo del primer periodo de presentación conforme a las NIIF. Si una entidad que adopta por primera vez las NIIF decide aplicar esas disposiciones de transición, aplicará también el párrafo C6 de la NIIF 15.

D35 No se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NIIF reexprese los contratos que estuvieran completados antes del primer periodo presentado. Un contrato completo es un contrato para el cual la entidad ha transferido todos los bienes o servicios identificados de acuerdo con PCGA anteriores.

 © IFRS Foundation

NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*

Se modifica el párrafo 56 y se añade el párrafo 64K. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Pasivos contingentes

56 Tras el reconocimiento inicial y hasta que el pasivo se liquide, cancele o expire, la adquirente medirá un pasivo contingente reconocido en una combinación de negocios al mayor de:

(a) el importe que se reconocería de acuerdo con la NIC 37; y

(b) el importe reconocido inicialmente menos, en su caso, el importe de ingresos de actividades ordinarias acumulados ~~la amortización acumulada~~ reconocidos de acuerdo con ~~la NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias~~ los principios de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*.

Este requerimiento no se aplicará a contratos contabilizados de acuerdo con la NIC 39.

…

Fecha de vigencia

…

64K La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó el párrafo 56. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 15.

NIIF 4 *Contratos de Seguro*

Se añade el párrafo 41G. El nuevo texto está subrayado.

Fecha de vigencia y transición

…

41G La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 4(a) y (c), B7, B18(h), B21. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

En el Apéndice B se modifican los párrafos B7 y B21. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Pagos en especie

…

B7 Es probable que la aplicación de la presente NIIF a los contratos mencionados en el párrafo B6 no sea más gravosa que la aplicación de las NIIF que se habrían de utilizar si los contratos estuvieran fuera del alcance de esta NIIF:

(a) …

(b) Si se aplicase la NIIF 15 ~~NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias~~, el prestador del servicio reconocería el ingreso de actividades ordinarias ~~a partir del grado de terminación~~ cuando (o a medida que) transfiera los servicios al cliente (~~así como de~~ sujeto a otros criterios específicos).

Este procedimiento será también aceptable dentro de la presente NIIF, en la que se permite al suministrador del servicio (i) continuar con sus políticas contables actuales para esos contratos, salvo que ello implique prácticas prohibidas por el párrafo 14; y (ii) mejorar sus políticas contables si así lo permiten los párrafos 22 a 30.

(c) …

Ejemplos de contratos de seguro

…

B21 Si los contratos descritos en el párrafo B19 no crean activos financieros o pasivos financieros, se aplicará la NIIF 15 ~~NIC 18~~. Según la NIIF 15 ~~NIC 18~~, los ingresos de actividades ordinarias se reconocerán ~~asociados con una transacción que implica la prestación de servicios se reconocerán en función del estado de terminación de dicho contrato, siempre que el resultado del mismo pueda ser estimado de forma fiable~~cuando (o medida que) una entidad satisfaga una obligación de desempeño transfiriendo un bien o servicio comprometido a un cliente por un importe que refleje la contraprestación a la que espera la entidad tener derecho.

NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (noviembre de 2009)

Se modifican los párrafos 3.1.1, 5.1.1 y 5.4.5 y se añaden los párrafos 5.1.2, 5.4.1A y 8.1.5. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

3.1 Reconocimiento inicial de activos financieros

3.1.1 Una entidad reconocerá un activo financiero en su estado de situación financiera cuando, y sólo cuando, se convierta en parte de las cláusulas contractuales del instrumento (véanse los párrafos GA34 y GA35 de la NIC 39). Cuando una entidad reconozca por primera vez un activo financiero, lo clasificará de acuerdo con los párrafos 4.1 a 4.5 y lo medirá de acuerdo con ~~el~~ los párrafos 5.1.1 y 5.1.2.

…

5.1 Medición inicial

5.1.1 Excepto para las cuentas por cobrar comerciales que queden dentro del alcance del párrafo 5.1.2, en el reconocimiento inicial una entidad medirá un activo financiero por su valor razonable más, en el caso de un activo financiero que no se contabilice al valor razonable con cambios en resultados, los *costos de transacción* que sean directamente atribuibles a la adquisición del activo financiero.

…

5.1.2 A pesar del requerimiento del párrafo 5.1.1, en el reconocimiento inicial, una entidad medirá las cuentas por cobrar comerciales que no tengan un componente financiero significativo (determinado de acuerdo con la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* a su precio de transacción (como se define en la NIIF 15).

5.4 Ganancias y pérdidas

…

5.4.1A Los *dividendos* se reconocerán en el resultado del periodo solo cuando:

(a) se establezca el derecho de la entidad a recibir el pago del dividendo;

(b) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con el dividendo; y

(c) el importe del dividendo pueda ser medido de forma fiable.

…

 © IFRS Foundation

Inversiones en instrumentos de patrimonio

…

5.4.5 Si una entidad lleva a cabo la elección del párrafo 5.4.4, reconocerá en el resultado del periodo los dividendos procedentes de esa inversión ~~cuando se establezca el derecho de la entidad a recibir el pago del dividendo, de acuerdo con la NIC 18~~ de acuerdo con el párrafo 5.4.1A.

…

8.1 Fecha de vigencia

…

8.1.5 La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 3.1.1, 5.1.1, 5.4.5 y B5.12 y eliminó el párrafo C16 y su encabezamiento correspondiente. Se añadieron los párrafos 5.1.2 y 5.4.1A y una definición al Apéndice A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

En el Apéndice A, se añade una definición. El nuevo texto está subrayado.

dividendos	Distribuciones de ganancias a los tenedores de instrumentos de patrimonio en proporción al porcentaje de los instrumentos poseídos de una clase concreta de capital.

En el Apéndice B, se modifica el párrafo B5.12. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Ganancias y pérdidas

B5.12 El párrafo 5.4.4 permite a una entidad realizar una elección irrevocable de presentar en otro resultado integral los cambios en el valor razonable de una inversión en un instrumento de patrimonio que no se mantenga para negociar. Esta elección se realizará sobre la base de instrumento por instrumento (es decir acción por acción). Los importes presentados en otro resultado integral no serán transferidos posteriormente al resultado del periodo. Sin embargo, la entidad puede hacer transferencias de las ganancias o pérdidas acumuladas dentro del patrimonio. Los dividendos de estas inversiones se reconocerán en el resultado del periodo de acuerdo con el párrafo 5.4.5 ~~la NIC 18~~, a menos que el dividendo represente claramente una recuperación de parte del costo de la inversión.

En el Apéndice C, se eliminan el párrafo C16 y su encabezamiento correspondiente.

NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (octubre de 2010)

Se modifican los párrafos 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1 y 5.7.6 y se añaden los párrafos 5.1.3, 5.7.1A y 7.1.4. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

3.1 Reconocimiento inicial

3.1.1 Una entidad reconocerá un activo financiero o un pasivo financiero en su estado de situación financiera cuando, y sólo cuando, se convierta en parte de las cláusulas contractuales del instrumento

(véanse los párrafos B3.1.1 y B3.1.2). Cuando una entidad reconozca por primera vez un activo financiero, lo clasificará de acuerdo con los párrafos 4.1.1 a 4.1.5 y lo medirá de acuerdo con los párrafos 5.1.1 a 5.1.3. ~~y 5.1.2~~ Cuando una entidad reconozca por primera vez un pasivo financiero, lo clasificará de acuerdo con los párrafos 4.2.1 y 4.2.2 y lo medirá de acuerdo con el párrafo 5.1.1.

…

4.2 Clasificación de pasivos financieros

4.2.1 Una entidad clasificará todos los pasivos financieros como medidos posteriormente al costo amortizado utilizando el *método de interés efectivo*, excepto en el caso de:

(a) …

(c) Los *contratos de garantía financiera*, tal como se definen en el Apéndice A. Después del reconocimiento inicial, un emisor de dichos contratos los medirá posteriormente [salvo que sea de aplicación el párrafo 4.2.1(a) o (b)] por el mayor de:

(i) el importe determinado de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* y

(ii) el importe reconocido inicialmente (véase el párrafo 5.1.1) menos, en su caso, el importe de ingresos de actividades ordinarias acumulados ~~la amortización acumulada~~ reconocidos de acuerdo con ~~la *NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias*~~ los principios de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*.

(d) Compromisos de concesión de un préstamo a una tasa de interés inferior a la de mercado. Después del reconocimiento inicial, un emisor de dichos contratos los medirá [a menos que sea de aplicación el párrafo 4.2.1(a)] por el mayor de:

(i) el importe determinado de acuerdo con la NIC 37 y

(ii) el importe reconocido inicialmente (véase el párrafo 5.1.1) menos, en su caso, el importe de ingresos de actividades ordinarias acumulados ~~la amortización acumulada~~ reconocidos de acuerdo con ~~NIC 18~~ los principios de la NIIF 15.

(e) …

5.1 Medición inicial

5.1.1 Excepto para las cuentas por cobrar comerciales que queden dentro del alcance del párrafo 5.1.3, en el reconocimiento inicial, una entidad medirá un activo financiero o un pasivo financiero por su valor razonable más o menos, en el caso de un activo financiero o un pasivo financiero que no se contabilice al valor razonable con cambios en resultados, los *costos de transacción* que sean directamente atribuibles a la adquisición o emisión del activo financiero o pasivo financiero.

…

5.1.3 A pesar del requerimiento del párrafo 5.1.1, en el reconocimiento inicial una entidad medirá las cuentas por cobrar comerciales que no tengan un componente financiero significativo (determinado de acuerdo con la NIIF 15) a su precio de transacción (como se define en la NIIF 15).

5.2 Medición posterior de activos financieros

5.2.1 Después del reconocimiento inicial, una entidad medirá un activo financiero de acuerdo con los párrafos 4.1.1 a 4.1.5 a valor razonable o al costo amortizado (véanse los párrafos 9 y GA5 a GA8C de la NIC 39).

…

5.7 Ganancias y pérdidas

…

5.7.1A Los *dividendos* se reconocerán en el resultado del periodo solo cuando:

 © IFRS Foundation

(a) se establezca el derecho de la entidad a recibir el pago del dividendo;

(b) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con el dividendo; y

(c) el importe del dividendo pueda ser medido de forma fiable.

…

Inversiones en instrumentos de patrimonio

…

5.7.6 Si una entidad lleva a cabo la elección del párrafo 5.7.5, reconocerá en el resultado del periodo los dividendos procedentes de esa inversión ~~cuando se establezca el derecho de la entidad a recibir el pago del dividendo, de acuerdo con la NIC 18~~ de acuerdo con el párrafo 5.7.1A.

…

7.1 Fecha de vigencia

…

7.1.4 La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, C5 y C42 y eliminó el párrafo C16 y su encabezamiento correspondiente. Se añadieron los párrafos 5.1.3 y 5.7.1A y una definición al Apéndice A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

En el Apéndice A, se añade una definición. El nuevo texto está subrayado.

dividendos	Distribuciones de ganancias a los tenedores de instrumentos de patrimonio en proporción al porcentaje de los instrumentos poseídos de una clase concreta de capital.

En el Apéndice B se modifican los párrafos B3.2.13 y B5.7.1. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Implicación continuada en activos transferidos

B3.2.13 Los siguientes son ejemplos de la forma en que una entidad medirá el activo transferido y el pasivo asociado, de acuerdo con el párrafo 3.2.16.

Para todos los activos

(a) Si la garantía suministrada por una entidad para compensar las pérdidas por incumplimiento sobre un activo transferido, impide que el activo transferido sea dado de baja en cuentas en la medida de su implicación continuada, el activo transferido se medirá en la fecha de la transferencia al menor entre (i) el importe en libros del activo, y (ii) el importe máximo de la contraprestación recibida en la transferencia que la entidad puede ser obligada a devolver ("el importe garantizado"). El pasivo asociado se medirá inicialmente al importe garantizado más el valor razonable de la garantía (el cual es igual normalmente a la contraprestación recibida por la garantía). Posteriormente, el valor razonable inicial de la garantía se reconocerá en el resultado del periodo ~~en proporción al tiempo transcurrido (véase NIC 18)~~ cuando (o a medida que) la obligación se satisfaga de acuerdo con los principios de la NIIF 15 y el importe en libros del activo se reducirá para tener en cuenta las pérdidas por deterioro.

…

Ganancias y pérdidas (sección 5.7)

B5.7.1 El párrafo 5.7.5 permite a una entidad realizar una elección irrevocable de presentar en otro resultado integral los cambios en el valor razonable de una inversión en un instrumento de patrimonio que no se mantiene para negociar. Esta elección se realizará instrumento por instrumento (es decir acción por acción). Los importes presentados en otro resultado integral no serán transferidos posteriormente al resultado del periodo. Sin embargo, la entidad puede hacer transferencias de las ganancias o pérdidas acumuladas dentro del patrimonio. Los dividendos de estas inversiones se reconocerán en el resultado del periodo de acuerdo con el párrafo 5.7.6 ~~la NIC 18~~, a menos que el dividendo represente claramente una recuperación de parte del costo de la inversión.

En el Apéndice C se modifican los párrafos C5 y C42. Se eliminan el párrafo C16 y su encabezamiento correspondiente. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*

C5 Se modifican los párrafos 16, 42, 53, 56 y 58(b) que quedan de la forma siguiente (se elimina el párrafos 64A y se añade el párrafo 64D):

…

56 Tras el reconocimiento inicial y hasta que el pasivo se liquide, cancele o expire, la adquirente medirá un pasivo contingente reconocido en una combinación de negocios al mayor de:

(a) el importe que se reconocería de acuerdo con la NIC 37; y

(b) el importe reconocido inicialmente menos, en su caso, el importe de ingresos de actividades ordinarias acumulados ~~la amortización acumulada~~ reconocidos de acuerdo con ~~NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias~~ los principios de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*.

Este requerimiento no se aplicará a contratos contabilizados de acuerdo con la NIIF 9.

…

NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*

…

C42 En el Apéndice A, se modifican los párrafos GA3 y GA4, que quedan de la forma siguiente:

…

GA4 Los contratos de garantía financiera pueden tener diversas formas legales, como por ejemplo ...

(a) ... el emisor lo mide al mayor de:

(i) el importe determinado de acuerdo con la NIC 37; y

(ii) el importe reconocido inicialmente menos, en su caso, el importe de ingresos de actividades ordinarias acumulados ~~la amortización acumulada~~ reconocidos de acuerdo con ~~NIC 18~~ los principios de la NIIF 15 (véase el párrafo 4.2.1(c) de la NIIF 9).

(b) …

 © IFRS Foundation

NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (Contabilidad de Coberturas y modificaciones a la NIIF 9, NIIF 7 y NIC 39)[1]

Se modifica el párrafo 5.2.1. El nuevo texto está subrayado.

5.2 Medición posterior de activos financieros

5.2.1 Después del reconocimiento inicial, una entidad medirá un activo financiero de acuerdo con los párrafos 4.1.1 a 4.1.5 a valor razonable o costo amortizado (véanse los párrafos 9 y GA5 a GA8C de la NIC 39).

En el Apéndice A, se añade una definición. El nuevo texto está subrayado.

dividendos Distribuciones de ganancias a los tenedores de instrumentos de patrimonio en proporción al porcentaje de los instrumentos poseídos de una clase concreta de capital.

En el Apéndice C se modifican los párrafos C5 y C38. Se eliminan el párrafo C21 y su encabezamiento correspondiente. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*

C5 Se modifican los párrafos 16, 42, 53, 56 y 58(b) que quedan de la forma siguiente, se eliminan los párrafos 64A y 64D y se añade el párrafo 64H:

…

56 Tras el reconocimiento inicial y hasta que el pasivo se liquide, cancele o expire, la adquirente medirá un pasivo contingente reconocido en una combinación de negocios al mayor de:

(a) el importe que se reconocería de acuerdo con la NIC 37; y

(b) el importe reconocido inicialmente menos, en su caso, el importe de ingresos de actividades ordinarias acumulados ~~la amortización acumulada~~ reconocidos de acuerdo con ~~NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias~~ los principios de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*.

Este requerimiento no se aplicará a contratos contabilizados de acuerdo con la NIIF 9.

…

NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*

…

[1] Las modificaciones consiguientes que la NIIF 15 introdujo en la NIIF 9 (Contabilidad de Coberturas y modificaciones a la NIIF 9, NIIF 7 y NIC 39) deben interpretarse junto con las modificaciones consiguientes que la NIIF 15 introdujo en la NIIF 9 (2010). Esto es así porque la NIIF 9 (Contabilidad de Coberturas y modificaciones a la NIIF 9, NIIF 7 y NIC 39) incluye solo los párrafos de la NIIF 9 (2010) que modificó o que fueron necesarios para facilitar la referencia. Por ello, no se ha añadido un párrafo de fecha vigencia a la NIIF 9 (Contabilidad de Coberturas y modificaciones a la NIIF 9, NIIF 7 y NIC 39) porque este asunto está incorporado en el párrafo de fecha de vigencia que se está añadiendo a la NIIF 9 (2010).

C38 En el Apéndice A, se modifican los párrafos GA3 y GA4 que quedan de la forma siguiente:

…

GA4 Los contratos de garantía financiera pueden tener diversas formas legales, como por ejemplo ...

(a) ... el emisor lo mide al mayor de:

(i) el importe determinado de acuerdo con la NIC 37; y

(ii) el importe reconocido inicialmente menos, en su caso, el importe de ingresos de actividades ordinarias acumulados ~~la amortización acumulada~~ reconocidos de acuerdo con ~~NIC 18~~ los principios de la NIIF 15 (véase el párrafo 4.2.1(c) de la NIIF 9).

(b) …

NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*

Se modifica el párrafo 34 y se añade el párrafo 139N. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Compensación

…

34 La ~~NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias~~ NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, ~~define el ingreso de actividades ordinarias y~~ requiere que una entidad mida ~~lo~~ los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes por el importe de la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos. ~~por el valor razonable de la contraprestación, recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de cualesquiera descuentos comerciales y rebajas por volumen de ventas que sean practicados por la entidad.~~ Por ejemplo, el importe de ingresos de actividades ordinarias reconocidos refleja cualesquiera descuentos comerciales y rebajas por volumen de ventas que permita la entidad. Una entidad lleva a cabo, en el curso de sus actividades ordinarias, otras transacciones que no generan ingresos de actividades ordinarias sino que son accesorias con respecto a las actividades principales que generan estos ingresos. Una entidad presentará los resultados de estas transacciones compensando los ingresos con los gastos relacionados que genere la misma operación, siempre que dicha presentación refleje el fondo de la transacción u otro suceso. Por ejemplo:

(a) una entidad presentará las ganancias y pérdidas por la disposición de activos no corrientes, incluyendo inversiones y activos de operación, deduciendo del ~~importe recibido~~ importe de la contraprestación por dicha disposición el importe en libros del activo y los gastos de venta correspondientes; y

(b) …

Transición y fecha de vigencia

…

139N La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes,* emitida en mayo de 2014, modificó el párrafo 34. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 15.

NIC 2 *Inventarios*

Se modifican los párrafos 2, 8, 29 y 37 y se añade el párrafo 40E. Se elimina el párrafo 19. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

 © IFRS Foundation

Alcance

2 **Esta Norma es de aplicación a todos los inventarios, excepto a:**

(a) ~~**las obras en curso, resultantes de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicios directamente relacionados (véase la NIC 11 *Contratos de Construcción*);**~~ [eliminado]

(b) **…**

Definiciones

…

8 Entre los inventarios también se incluyen los bienes comprados y almacenados para su reventa, entre los que se encuentran, por ejemplo, las mercaderías adquiridas por un minorista para revenderlas a sus clientes, y también los terrenos u otras propiedades de inversión que se tienen para vender a terceros. También son inventarios los productos terminados o en curso de fabricación mantenidos por la entidad, así como los materiales y suministros para ser usados en el proceso productivo. ~~En el caso de un prestador de servicios, tal como se describe en el párrafo 19, los inventarios incluirán el costo de los servicios para los que la entidad aún no haya reconocido el ingreso de actividades ordinarias correspondiente (véase la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias*).~~ Los costos incurridos para cumplir un contrato con un cliente que no dan lugar a inventarios (o activos dentro del alcance de otra Norma) se contabilizarán de acuerdo con la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*.

…

Valor neto realizable

…

29 Generalmente, la rebaja hasta alcanzar el valor neto realizable, se calcula para cada partida de las que componen los inventarios. En algunas circunstancias, sin embargo, puede resultar apropiado agrupar partidas similares o relacionadas. Este puede ser el caso de las partidas de inventarios relacionados con la misma línea de productos, que tienen propósitos o usos finales similares, se producen y venden en la misma área geográfica y no pueden ser, por razones prácticas, evaluados separadamente de otras partidas de la misma línea. No es apropiado realizar las rebajas a partir de partidas que reflejen clasificaciones completas de los inventarios, por ejemplo sobre la totalidad de los productos terminados, o sobre todos los inventarios en un segmento de operación determinado. ~~Los prestadores de servicios acumulan, generalmente, sus costos en relación con cada servicio para el que se espera cargar un precio separado al cliente. Por tanto, cada servicio así identificado se tratará como una partida separada.~~

…

Información a revelar

…

37 La información acerca del importe en libros de las diferentes clases de inventarios, así como la variación de dichos importes en el periodo, resultará de utilidad a los usuarios de los estados financieros. Una clasificación común de los inventarios es la que distingue entre mercaderías, suministros para la producción, materias primas, productos en curso y productos terminados. ~~Los inventarios de un prestador de servicios pueden ser descritos como trabajos en curso.~~

…

Fecha de vigencia

…

40E La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 2, 8, 29 y 37 y eliminó el párrafo 19. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*

Se modifica el párrafo 59 y se añade el párrafo 98E. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Partidas reconocidas en el resultado

…

59 La mayoría de los pasivos y de los activos por impuestos diferidos aparecerán cuando los ingresos y gastos, que se incluyen en la ganancia contable de un determinado periodo, se computen dentro de la ganancia fiscal en otro diferente. El correspondiente impuesto diferido se reconocerá en el resultado del periodo. Son ejemplos de lo anterior:

(a) los ingresos de actividades ordinarias por intereses, regalías o dividendos que se reciban al final de los períodos a los que corresponden, y se computen en el resultado contable ~~de forma proporcional al tiempo que ha transcurrido hasta el cierre~~, según la ~~NIC 18Ingresos de Actividades Ordinarias~~ NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* o la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* según corresponda, pero se incluyan en la ganancia o pérdida fiscal cuando sean cobrados; y

(b) …

Fecha de vigencia

…

98E La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó el párrafo 59. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 15.

NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*

Se modifican los párrafos 69 y 72 y se añade el párrafo 81J. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Baja en cuentas

…

69 La disposición de un elemento de propiedades, planta y equipo puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo mediante la venta, realizando sobre la misma un contrato de arrendamiento financiero o por donación). ~~Para determinar l~~La fecha en que se ha dispuesto de una partida ~~una entidad aplicará los criterios establecidos en la NIC 18 para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por ventas de bienes.~~ de propiedades, planta y equipo es la fecha en que el receptor obtiene el control de ese elemento de acuerdo con los requerimientos para determinar cuándo se satisface un obligación de desempeño de la NIIF 15. La NIC 17 se aplicará a las disposiciones por una venta con arrendamiento posterior.

…

72 El importe de la ~~La~~ contraprestación ~~a cobrar~~ a incluir en la ganancia o pérdida que surge de la baja en cuentas ~~por la disposición~~ de un elemento de propiedades, planta y equipo es~~, se reconocerá inicialmente por su valor razonable. Si se aplazase el pago a recibir por el elemento, la contrapartida recibida se~~

 © IFRS Foundation

~~reconocerá inicialmente al precio equivalente de contado. La diferencia entre el importe nominal de la contrapartida y el precio equivalente de contado se reconocerá como un ingreso por intereses, de acuerdo con la NIC 18, de forma que refleje el rendimiento efectivo derivado de la cuenta por cobrar~~ determinado de acuerdo con los requerimientos para la determinación del precio de la transacción de los párrafos 47 a 72 de la NIIF 15. Los cambios posteriores al importe estimado de la contraprestación incluida en la ganancia o pérdida se contabilizarán de acuerdo con los requerimientos para cambios en el precio de la transacción de la NIIF 15.

…

Fecha de vigencia

…

81J La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 68A, 69 y 72. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*

Se añade el párrafo 97Q. El nuevo texto está subrayado.

Fecha de vigencia y transición

…

97Q La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó el párrafo GA21. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 15.

En la Guía de Aplicación, se modifica el párrafo GA21. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Contratos para comprar o vender partidas no financieras (párrafos 8 a 10)

…

GA21 Excepto por lo requerido por la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, ~~U~~un contrato que supone la recepción o entrega de activos físicos no dará lugar a un activo financiero para una de las partes, ni a un pasivo financiero para la otra, a menos que los correspondientes pagos se hayan diferido hasta después de la fecha en que los activos tangibles hayan sido transferidos. Tal es el caso de la compra o venta de bienes en las condiciones habituales del crédito comercial.

NIC 34 *Información Financiera Intermedia*

Se modifican los párrafos 15B y 16A y se añade el párrafo 55. El nuevo texto está subrayado.

Hechos significativos y transacciones

…

15B A continuación se incluye una lista de sucesos y transacciones para los cuales se requería información a revelar si fueran significativos: la lista no es exhaustiva.

(a) …

(b) el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor de activos financieros, propiedades, planta y equipo, activos intangibles, activos que surgen de contratos con clientes, o de otros activos, así como la reversión de dicha pérdida por deterioro;

(c) …

Otra información a revelar

16A Además de revelar los sucesos y transacciones significativos de acuerdo con los párrafos 15 a 15C, una entidad deberá incluir en las notas de la información financiera intermedia, la información que se detalla a continuación, siempre que no haya sido revelada en alguna otra parte de los estados financieros intermedios. Esta información debe ser normalmente ofrecida desde el comienzo del periodo contable.

(a) …

(l) la desagregación de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes requerida por los párrafos 114 y 115 de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes.*

…

Fecha de vigencia

…

55 La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 15B y 16A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*

Se modifica el párrafo 2 y se añade el párrafo 140L. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Alcance

2 Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de todos los activos, distintos de:

(a) …

(b) ~~activos que surgen de contratos de construcción (véase la NIC 11 Contratos de Construcción)~~ activos de contratos y activos que surgen de los costos para obtener o cumplir un contrato que se reconocen de acuerdo con la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*;

(c) …

Disposiciones transitorias y fecha de vigencia

…

140L La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó el párrafo 2. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 15.

 © IFRS Foundation

NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*[2]

Se modifica el párrafo 5 y se añade el párrafo 100. Se elimina el párrafo 6. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Alcance

…

5 Cuando otra Norma se ocupe de un tipo específico de provisión, pasivo contingente o activo contingente, una entidad aplicará esa Norma en lugar de la presente. Por ejemplo, ciertos tipos de provisiones se abordan en las Normas sobre:

(a) ~~contratos de construcción (véase la NIC 11 *Contratos de Construcción*);~~ [eliminado]

(b) …

(e) contratos de seguro (véase la NIIF 4 *Contratos de Seguro*). No obstante, esta Norma es de aplicación a las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes de una entidad aseguradora que sean diferentes de las que surgen de sus obligaciones y derechos según contratos de seguros que estén dentro del alcance de la NIIF 4; ~~y~~

(f) contraprestación contingente de una adquirente en una combinación de negocios (véase la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*)~~.~~; e

(g) ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (véase la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*). Sin embargo, como la NIIF 15 no contiene ninguna especificación para abordar contratos con clientes que resulten, o vayan a ser, onerosos, esta Norma se aplica a estos casos.

…

Fecha de vigencia

…

100 La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó el párrafo 5 y eliminó el párrafo 6. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

NIC 38 *Activos Intangibles*

Se modifican los párrafos 3, 114 y 116 y se añade el párrafo 130K. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Alcance

…

3 En el caso de que otra Norma se ocupe de la contabilización de una clase específica de activo intangible, la entidad aplicará esa Norma en lugar de la presente. Por ejemplo, esta Norma no es aplicable a:

(a) Activos intangibles mantenidos por la entidad para su venta en el curso ordinario de sus actividades (véase la NIC 2 *Inventarios*~~, y la NIC 11 Contratos de Construcción~~).

2 *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, emitido en diciembre de 2013, utilizó una actualización completa para mostrar las modificaciones realizadas al párrafo 5 de la NIC 37. Para esta publicación, esos cambios se han aceptado y los cambios nuevos se han mostrado actualizados por completo.

(b) …

(i) activos que surgen de contratos con clientes que se reconocen de acuerdo con la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes.*

…

Retiros y disposiciones de activos intangibles

…

114 La disposición de un activo intangible puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo mediante una venta, realizando sobre ella un contrato de arrendamiento financiero, o por donación). ~~Para determinar l~~La fecha en que se ha dispuesto de ~~una entidad aplicará los criterios establecidos en la NIC 18 NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias* para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por ventas de bienes.~~ un activo intangible es la fecha en que el receptor obtiene el control de ese activo de acuerdo con los requerimientos para determinar cuándo se satisface una obligación de desempeño en la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*. La NIC 17 se aplicará a las disposiciones por una venta con arrendamiento posterior.

…

116 El importe de la ~~La~~ contraprestación ~~a cobrar~~ a incluir en la ganancia o pérdida que surge de la baja en cuentas ~~por la disposición~~ de un activo intangible es ~~se reconocerá inicialmente por su valor razonable. Si se aplazase el pago a recibir por el activo intangible, la contrapartida recibida se reconocerá inicialmente al precio equivalente de contado. La diferencia entre el importe nominal de la contrapartida y el precio equivalente de contado se reconocerá como un ingreso por intereses, de acuerdo con la NIC 18, de forma que refleje el rendimiento efectivo derivado de la cuenta por cobrar.~~ determinado de acuerdo con los requerimientos para la determinación del precio de la transacción de los párrafos 47 a 72 de la NIIF 15. Los cambios posteriores al importe estimado de la contraprestación incluida en la ganancia o pérdida se contabilizará de acuerdo con los requerimientos para cambios en el precio de la transacción de la NIIF 15.

…

Disposiciones transitorias y fecha de vigencia

…

130K La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 3, 114 y 116. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*

Se modifican los párrafos 2, 9, 43, 47 y 55 y se añaden los párrafos 2A, 44A, 55A y 103T. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Alcance

2 Esta Norma se aplicará por todas las entidades a todos los tipos de instrumentos financieros, excepto a:

(a) …

(k) derechos y obligaciones dentro del alcance de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* que son instrumentos financieros, excepto los que especifica la NIIF 15 que se contabilicen de acuerdo con la NIIF 9.

2A Los requerimientos de deterioro de valor de esta Norma se aplicarán a los derechos que la NIIF 15 especifica que se contabilicen de acuerdo con esta Norma, a efectos del reconocimiento de las pérdidas por deterioro de valor.

 © IFRS Foundation

…

Definiciones

…

9 …

Definiciones relativas al reconocimiento y la medición

…

El *método de la tasa de interés efectiva* es un método de cálculo del costo amortizado de un activo o un pasivo financieros (o de un grupo de activos o pasivos financieros) y de imputación del ingreso o gasto financiero a lo largo del periodo relevante. La tasa de interés efectiva es la tasa de descuento que iguala exactamente los flujos de efectivo por cobrar o por pagar estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento financiero (o, cuando sea adecuado, en un periodo más corto) con el importe neto en libros del activo financiero o pasivo financiero. Para calcular la tasa de interés efectiva, una entidad estimará los flujos de efectivo teniendo en cuenta todas las condiciones contractuales del instrumento financiero (por ejemplo, pagos anticipados, rescates y opciones de compra o similares), pero no tendrá en cuenta las pérdidas crediticias futuras. El cálculo incluirá todas las comisiones y puntos de interés pagados o recibidos por las partes del contrato, que integren la tasa de interés efectiva (ver los párrafos GA8A y GS8B ~~la NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias~~), así como los costos de transacción y cualquier otra prima o descuento. Se presume que los flujos de efectivo y la vida esperada de un grupo de instrumentos financieros similares pueden ser estimados con fiabilidad. Sin embargo, en aquellos raros casos en que esos flujos de efectivo o la vida esperada de un instrumento financiero (o de un grupo de instrumentos financieros) no puedan ser estimados con fiabilidad, la entidad utilizará los flujos de efectivo contractuales a lo largo del periodo contractual completo del instrumento financiero (o grupo de instrumentos financieros).

***Baja en cuentas* es la eliminación de un activo financiero o un pasivo financiero previamente reconocido del estado de situación financiera de una entidad.**

***Dividendos* son distribuciones de ganancias a los tenedores de instrumentos de patrimonio en proporción al porcentaje de los instrumentos poseídos de una clase concreta de capital.**

***Valor razonable* es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición. (Véase la NIIF 13.)**

…

Medición inicial de activos financieros y pasivos financieros

43 ~~Cuando~~Excepto para las cuentas por cobrar comerciales que queden dentro del alcance del párrafo 44A, cuando un activo financiero o un pasivo financiero sea inicialmente reconocido inicialmente, una entidad lo medirá por su valor razonable más, en el caso de un activo financiero o un pasivo financiero que no se contabilice al valor razonable con cambios en resultados, los costos de transacción que sean directamente atribuibles a la adquisición o emisión del activo financiero o pasivo financiero.

…

44A A pesar del requerimiento del párrafo 43, en el reconocimiento inicial, una entidad medirá las cuentas por cobrar comerciales que no tengan un componente financiero significativo (determinado de acuerdo con la NIIF 15) a su precio de la transacción (como se define en la NIIF 15).

…

Medición posterior de pasivos financieros

47 Después del reconocimiento inicial, una entidad medirá todos los pasivos financieros al costo amortizado, utilizando el método del interés efectivo, excepto para:

(a) …

(c) contratos de garantía financiera, según se definen en el párrafo 9. Después del reconocimiento inicial, un emisor de dichos contratos los medirá [a menos que sea de aplicación el párrafo 47(a) o (b)] por el mayor de:

(i) el importe determinado de acuerdo con la NIC 37; y

(ii) el importe reconocido inicialmente (véase el párrafo 43) menos, en su caso, el importe de ingresos de actividades ordinarias acumulados ~~la amortización acumulada~~ reconocidos de acuerdo con ~~la NIC 18~~ los principios de la NIIF 15.

(d) Compromisos de concesión de un préstamo a una tasa de interés inferior a la de mercado. Después del reconocimiento inicial, un emisor de dicho compromiso lo medirá [a menos que sea de aplicación el párrafo 47(a)] por el mayor de:

(i) el importe determinado de acuerdo con la NIC 37; y

(ii) el importe reconocido inicialmente (véase el párrafo 43) menos, en su caso, el importe de ingresos de actividades ordinarias acumulados ~~la amortización acumulada~~ reconocidos de acuerdo con ~~la NIC 18~~ los principios de la NIIF 15.

Los pasivos financieros que se designen como partidas cubiertas están sujetos a los requerimientos de la contabilidad de coberturas de los párrafos 89 a 102.

…

Ganancias y pérdidas

55 Una ganancia o pérdida que surge de un cambio en el valor razonable de un activo financiero o pasivo financiero que forme parte una relación de cobertura (véanse los párrafos 89 a 102), se reconocerá de la forma siguiente.

(a) …

(b) Una ganancia o pérdida sobre un activo financiero disponible para venta se reconocerá en otro resultado integral, excepto las pérdidas por deterioro de valor (véanse los párrafos 67 a 70) y las ganancias y pérdidas por diferencia de cambio (véase el párrafo GA83 del Apéndice A), hasta que el activo financiero se dé de baja en cuentas. En ese momento la ganancia o pérdida acumulada anteriormente reconocida en otro resultado integral se reclasificará de patrimonio al resultado del periodo como un ajuste de reclasificación [véase la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)]. Sin embargo, el interés calculado utilizando el método del interés efectivo (véase el párrafo 9) se reconocerá en el resultado del periodo ~~(véase la NIC 18)~~. Los dividendos de un instrumento de patrimonio disponible para la venta se reconocerán en el resultado del periodo ~~cuando el derecho de la entidad a recibir el pago se establezca (véase la NIC 18)~~ de acuerdo con el párrafo 55A.

55A Los *dividendos* se reconocerán en el resultado del periodo solo cuando:

(a) se establezca el derecho de la entidad a recibir el pago del dividendo;

(b) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con el dividendo; y

(c) el importe del dividendo pueda ser medido de forma fiable.

…

Fecha de vigencia y transición

…

103T La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 2, 9, 43, 47, 55, GA2, GA4 y GA48 y eliminó los párrafos 2A, 44A, 55A y GA8A a GA8C. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

Se modifican en el Apéndice A los párrafos GA4 y GA8 y se añaden los párrafos GA8A a GA8C. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

 © IFRS Foundation

Alcance (párrafos 2 a 7)

…

GA4 Los contratos de garantía financiera pueden tener diversas formas legales, como por ejemplo una garantía, algunos tipos de carta de crédito, un contrato por incumplimiento de crédito o un contrato de seguro de crédito. Su tratamiento contable no depende de su forma legal. Los siguientes son ejemplos de su tratamiento adecuado [véanse el apartado (e) del párrafo 2]:

(a) ... el emisor lo mide al mayor de:

(i) el importe determinado de acuerdo con la NIC 37; y

(ii) el importe reconocido inicialmente menos, en su caso, el importe de ingresos de actividades ordinarias acumulados ~~la amortización acumulada~~ reconocidos de acuerdo con ~~NIC 18~~ los principios de la NIIF 15 [véase el párrafo 47(c)].

(b) …

(c) Si el contrato de garantía financiera hubiera sido emitido en conexión con una venta de bienes, el emisor aplicará la ~~NIC 18~~ NIIF 15 para determinar cuándo reconocer los ingresos procedentes de la garantía y de la venta de bienes.

…

Tasa de interés efectiva

…

GA8A Al aplicar el método del interés efectivo, una entidad identificará las comisiones que sean parte integral de la tasa de interés efectiva de un instrumento financiero. La descripción de las comisiones por servicios financieros puede no ser indicativa de la naturaleza y sustancia del servicio prestado. Las comisiones que son parte integral de la tasa de interés efectiva de un instrumento financiero se tratan como un ajuste a la tasa de interés efectiva, a menos que el instrumento financiero se mida a valor razonable, reconociendo los cambios en el valor razonable en el resultado del periodo. En esos casos, las comisiones se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias cuando el instrumento se reconozca inicialmente.

GA8B Las comisiones que son una parte integrante de la tasa de interés efectiva de un instrumento financiero incluyen:

(a) Las comisiones de creación recibidas por la entidad relacionadas con la creación o adquisición de un activo financiero. Estas comisiones pueden incluir compensaciones por actividades tales como la evaluación de la situación financiera del prestatario, evaluación y registro de garantías, garantías colaterales y otros acuerdos de garantía, negociación de los términos del instrumento, preparación y proceso de documentos y el cierre de la transacción. Estas comisiones son una parte integrante de una relación con el instrumento financiero resultante.

(b) Las comisiones de compromiso recibidas por la entidad para iniciar un préstamo cuando el compromiso de préstamo queda fuera del alcance de esta Norma y es probable que la entidad realice un acuerdo de préstamo específico. Estas comisiones se consideran como la compensación por una implicación continuada con la adquisición de un instrumento financiero. Si el compromiso expira sin que la entidad realice el préstamo, la comisión se reconocerá como un ingreso de actividades ordinarias en el momento de la extinción.

(c) Las comisiones de creación o apertura recibidas al emitir pasivos financieros medidos al costo amortizado. Estas comisiones son una parte integrante de la relación que se genera con un pasivo financiero. Una entidad distinguirá entre las comisiones y costos que son parte integrante de la tasa de interés efectiva para el pasivo financiero y las que procedan de las comisiones de creación o apertura y los costos de transacción relacionados con el derecho a proporcionar servicios, tales como los servicios de gestión de inversiones.

GA8C Entre las comisiones que no son una parte integrante de la tasa de interés efectiva de un instrumento financiero y se contabilizan de acuerdo con la NIIF 15, se incluyen:

(a) Comisiones cargadas por el servicio de préstamo;

(b) Comisiones de compromiso para originar un préstamo cuando el compromiso de prestar queda fuera del alcance de esta Norma y es improbable que la entidad realice un acuerdo de préstamo específico; y

(c) Comisiones de sindicación de préstamos recibidas por una entidad que interviene para conseguir el préstamo, pero no retiene una parte del préstamo para sí (o retiene una parte a la misma tasa de interés efectiva, tomando un riesgo comparable al de los otros participantes).

…

Implicación continuada en activos transferidos

GA48 Los siguientes son ejemplos de la forma en que una entidad medirá el activo transferido y el pasivo asociado, de acuerdo con el párrafo 30.

Para todos los activos

(a) Si la garantía suministrada por una entidad para pagar pérdidas por incumplimiento sobre un activo transferido impide que el activo transferido sea dado de baja en cuentas en la medida de su implicación continuada, el activo transferido se medirá en la fecha de la transferencia al menor entre (i) el importe en libros del activo, y (ii) el importe máximo de la contraprestación recibida en la transferencia que la entidad puede ser requerida a devolver ("el importe garantizado"). El pasivo asociado se medirá inicialmente al importe garantizado más el valor razonable de la garantía (el cual es normalmente la contraprestación recibida por la garantía). Posteriormente, el valor razonable inicial de la garantía se reconocerá en el resultado del periodo ~~en proporción al tiempo transcurrido (véase NIC 18)~~ cuando (o a medida que) la obligación se satisfaga de acuerdo con los principios de la NIIF 15 y el importe en libros del activo se reducirá para tener en cuenta las pérdidas por deterioro.

…

NIC 40 *Propiedades de Inversión*

Se modifican los párrafos 9, 67 y 70 y se añade el párrafo 85E. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Clasificación de propiedades como propiedades de inversión o como propiedades ocupadas por el propietario

…

9 Los siguientes son ejemplos de partidas que no son propiedades de inversión y que, por lo tanto, no se incluyen en el alcance de esta Norma:

(a) …

(b) ~~Inmuebles que están siendo construidos o mejorados por cuenta de terceras personas (véase la NIC 11 *Contratos de Construcción*).~~ [eliminado]

(c) …

Disposiciones

…

67 La disposición de una propiedad de inversión puede producirse bien por su venta o por su incorporación a un arrendamiento financiero. ~~Para determinar l~~La fecha en que se ha dispuesto de una propiedad de inversión~~una entidad aplicará los criterios establecidos en la NIC 18 para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por ventas de bienes.~~ es la fecha en que el receptor obtiene el control de ese elemento de acuerdo con los requerimientos para determinar cuándo se satisface un obligación de desempeño de la NIIF 15. La NIC 17 será de aplicación en el caso de una disposición que revista la forma de arrendamiento financiero o venta con arrendamiento posterior.

…

 © IFRS Foundation

70 El importe de la ~~La~~ contraprestación ~~a cobrar~~ a incluir en la ganancia o pérdida que surge de la baja en cuentas de una propiedad de inversión es ~~se reconocerá inicialmente por su valor razonable. En particular, si el pago por una propiedad de inversión se aplaza, la contraprestación recibida se reconocerá inicialmente por el equivalente de su precio al contado. La diferencia entre el importe nominal de la contrapartida y el precio equivalente de contado se reconocerá como un ingreso por intereses, de acuerdo con la NIC 18, de forma que refleje el rendimiento efectivo derivado de la cuenta por cobrar.~~ determinado de acuerdo con los requerimientos para la determinación del precio de la transacción de los párrafos 47 a 72 de la NIIF 15. Los cambios posteriores al importe estimado de la contraprestación incluida en la ganancia o pérdida se contabilizarán de acuerdo con los requerimientos para cambios en el precio de la transacción de la NIIF 15.

…

Fecha de vigencia

…

85E La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 3(b), 9, 67 y 70. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*

Debajo del encabezamiento "Referencias" se eliminan las referencia a la NIC 11 *Contratos de Construcción* y NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias* y se añade una referencia a la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes.* Se modifican los párrafos 13 a 15, 18 a 20 y 27 y se añade el párrafo 28D. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Reconocimiento y medición de la contraprestación del acuerdo

…

13 El operador reconocerá y medirá los ingresos de actividades ordinarias, para los servicios que preste, de acuerdo con la NIIF 15 ~~las NIC 11 y 18~~. ~~Si el operador presta más de un servicio (es decir, servicios de construcción o mejora y servicios de operación) bajo un mismo contrato o acuerdo, la contraprestación recibida o por recibir debe ser distribuida tomando como referencia los valores razonables relativos de los servicios prestados, cuando los importes sean identificables por separado.~~ La naturaleza de la contraprestación determina su tratamiento contable posterior. El tratamiento contable posterior de la contraprestación recibida como activo financiero y como activo intangible se detalla más adelante, en los párrafos 23 a 26.

Servicios de construcción o de mejora

14 El operador contabilizará ~~los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con~~ los servicios de construcción o de mejora de acuerdo con la ~~NIC 11~~ NIIF 15.

Contraprestación dada por la concedente al operador

15 Si el operador proporciona servicios de construcción o de mejora, la contraprestación recibida o a recibir por dicho operador se reconocerá de acuerdo con la NIIF 15 ~~por su valor razonable~~. La contraprestación puede consistir en derechos sobre:

(a) …

…

18 Si se paga al operador por los servicios de construcción, en parte mediante un activo financiero y en parte mediante un activo intangible, es necesario que cada componente de la contraprestación del operador se contabilice por separado. La contraprestación recibida o a recibir por ambos componentes deberá ser inicialmente reconocida de acuerdo con la NIIF 15 ~~por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir~~.

19 La naturaleza de la contraprestación dada por la concedente al operador se determinará por referencia a las condiciones del contrato y, cuando exista, a la ley de contratos pertinente. La naturaleza de la contraprestación determina la contabilización posterior, como se describe en los párrafos 23 a 26. Sin embargo, ambos tipos de contraprestación se clasifican como un activo del contrato durante el periodo de construcción o mejora de acuerdo con la NIIF 15.

Servicios de operación

20 El operador contabilizará ~~los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con~~ los servicios de operación de acuerdo con la ~~NIC 18~~ NIIF 15.

…

Elementos proporcionados al operador por la concedente

27 De acuerdo con el párrafo 11, los elementos de infraestructura a los que la concedente haya dado acceso al operador para los propósitos del acuerdo de servicio, no se reconocen como propiedades, planta y equipo del operador. La concedente puede también proporcionar otros elementos al operador para que los conserve o trate como desee. Si dichos activos forman parte de la contraprestación a ser pagada por la concedente a cambio de los servicios, no son subvenciones del gobierno según se definen en la NIC 20. ~~Se reconocen como activos del operador, medidos al valor razonable en el reconocimiento inicial. El operador deberá reconocer un pasivo por las obligaciones que haya asumido a cambio de los activos y que todavía no haya cumplido.~~ En su lugar se contabilizarán como parte del precio de la transacción como se define en la NIIF 15.

…

Fecha de vigencia

…

28D La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó la sección de "Referencias" y los párrafos 13 a 15, 18 a 20 y 27. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

SIC-27 *Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento*

Debajo del encabezamiento "Referencias" se eliminan las referencia a la NIC 11 *Contratos de Construcción* y NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias* y se añade una referencia a la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes.* Se modifica el párrafo 8 y la sección bajo "Fecha de vigencia". El nuevo texto está subrayado.

Acuerdo

…

8 Los requerimientos de la NIIF 15 ~~criterios del párrafo 20 de la NIC 18~~ deberán aplicarse a los hechos y circunstancias de cada acuerdo, con el fin de determinar cuándo reconocer como ingreso las cuotas que la Entidad pueda recibir. Deberán considerarse factores tales como si hay una responsabilidad continuada en forma de obligaciones de desempeño, futuras y significativas, que sean necesarias para obtener las cuotas, si hay riesgos que se han retenido, los términos de cualquier acuerdo de garantía o el riesgo de reembolso de las cuotas. Entre los indicadores que, de forma individual, demuestran que es inadecuado el reconocimiento del total de la cuota como ingreso cuando se recibe, si se recibió al comienzo del acuerdo, se incluyen los siguientes:

(a) …

 © IFRS Foundation

Fecha de vigencia

…

La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó la sección de "Referencias" y el párrafo 8. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

SIC-32 *Activos Intangibles—Costos de Sitios Web*

Debajo del encabezamiento "Referencia" se elimina la referencia a la NIC 11 *Contratos de Construcción* y se añade una referencia a la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes.* Se modifica la sección bajo "Fecha de vigencia". El nuevo texto está subrayado.

Fecha de vigencia

…

La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además modificó el párrafo 5. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.

La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó la sección de "Referencias" y el párrafo 6. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 15.

© IFRS Foundation