

Norma NIIF 15

Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes

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

En diciembre de 2001, el IASB emitió la SIC-31 *Ingresos—Permutas de Servicios de Publicidad*. La Interpretación fue originalmente desarrollada por el Comité de Interpretaciones de Normas del IASC para determinar bajo qué circunstancias puede un vendedor de servicios publicitarios medir de manera fiable los ingresos de actividades ordinarias por el valor razonable de éstos cuando se proporcionan en una permuta.

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

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

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

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

En septiembre de 2015 la fecha de vigencia obligatoria de la NIIF 15 se difirió a 1 de enero de 2018 por *Fecha de Vigencia de la NIIF 15*.

Otras Normas han realizado modificaciones de menor importancia a la NIIF 15, incluyendo la NIIF 16 *Arrendamientos* (emitida en enero de 2016).

ÍNDICE

	<i>desde el párrafo</i>
INTRODUCCIÓN	IN1
NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 15 INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES	
OBJETIVO	1
Cumplimiento del objetivo	2
ALCANCE	5
RECONOCIMIENTO	9
Identificación del contrato	9
Combinación de contratos	17
Modificaciones del contrato	18
Identificación de las obligaciones de desempeño	22
Satisfacción de las obligaciones de desempeño	31
MEDICIÓN	46
Determinación del precio de la transacción	47
Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño	73
Cambios en el precio de la transacción	87
COSTOS DEL CONTRATO	91
Costos incrementales de la obtención de un contrato	91
Costos de cumplir un contrato	95
Amortización y deterioro de valor	99
PRESENTACIÓN	105
INFORMACIÓN A REVELAR	110
Contratos con clientes	113
Juicios significativos en la aplicación de esta Norma	123
Activos reconocidos de los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente	127
Soluciones prácticas	129
APÉNDICES	
A Definiciones de términos	
B Guía de aplicación	
C Fecha de vigencia y transición	
D Modificaciones a otras Normas	

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

APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LA NIIF 15 *INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES* EMITIDA EN MAYO DE 2014

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

APÉNDICES

A Comparación de la NIIF 15 y el Tema 606

B Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de otras Normas

EJEMPLOS ILUSTRATIVOS

APÉNDICE

Modificaciones a las guías en otras Normas

NIIF 15

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

Introducción

Aspectos generales

- IN1 La Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes* (NIIF 15) establece los principios de presentación de 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 contratos de una entidad con sus clientes.
- IN2 La NIIF 15 se aplicará a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se permite su aplicación anticipada.
- IN3 La NIIF 15 deroga:
- (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*.

Razones para emitir la NIIF

- IN4 Los ingresos de actividades ordinarias son un dato importante, para los usuarios de los estados financieros, al evaluar la situación y rendimiento financieros de una entidad. Sin embargo, los requerimientos anteriores de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias en las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS) diferían de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de los Estados Unidos de América (PCGA de los EE.UU.) y ambos conjuntos de requerimientos necesitaban mejoras. Los requerimientos de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias de las NIIF previas proporcionaban guías limitadas y, por consiguiente, las dos principales Normas de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias, NIC 18 y NIC 11, podrían ser difíciles de aplicar en transacciones complejas. Además, la NIC 18 proporcionaba guías limitadas sobre muchos temas importantes de los ingresos de actividades ordinarias, tales como la contabilización de acuerdos con elementos múltiples. Por el contrario, los PCGA de los EE.UU. comprendían conceptos amplios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias, junto con numerosos requerimientos para sectores industriales o transacciones específicos, los cuales daban lugar, en algunas ocasiones, a una contabilización diferente para transacciones económicamente similares.
- IN5 Por consiguiente, el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (IASB) y el emisor nacional de normas de los Estados Unidos, el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB), iniciaron un proyecto conjunto para clarificar los principios para el reconocimiento de los ingresos de

NIIF 15

actividades ordinarias y para desarrollar una norma común sobre ingresos de actividades ordinarias para las NIIF y los PCGA de los EE.UU. que:

- (a) eliminara las incongruencias y debilidades de los requerimientos anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias;
- (b) proporcionara un marco más sólido para abordar los problemas de los ingresos de actividades ordinarias;
- (c) mejorara la comparabilidad de las prácticas de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias entre entidades, sectores industriales, jurisdicciones y mercados de capitales;
- (d) proporcionara información más útil a los usuarios de los estados financieros a través de requerimientos sobre información a revelar mejorados; y
- (e) simplificara la preparación de los estados financieros, reduciendo el número de requerimientos a los que una entidad debe hacer referencia.

IN6 La NIIF 15, junto con el Tema 606 que se introdujo en la *Codificación de Normas de Contabilidad* del FASB, mediante la Actualización de Normas de Contabilidad 2014-09 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* (Tema 606), completa el esfuerzo conjunto realizado por el IASB y el FASB para cumplir dichos objetivos y mejorar la información financiera, a través de la creación de una norma de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias común para las NIIF y los PCGA de los EE.UU.

Principales características

IN7 El principio básico de la NIIF 15 es que una entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias de forma que representen la transferencia de bienes o servicios comprometidos con los clientes a cambio de un importe que refleje la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios. Una entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con ese principio básico mediante la aplicación de las siguientes etapas:

- (a) **Etapas 1: Identificar el contrato (o contratos) con el cliente**—un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. Los requerimientos de la NIIF 15 se aplican a cada contrato que haya sido acordado con un cliente y cumpla los criterios especificados. En algunos casos, la NIIF 15 requiere que una entidad combine contratos y los contabilice como uno solo. La NIIF 15 también proporciona requerimientos para la contabilización de las modificaciones de contratos.
- (b) **Etapas 2: Identificar las obligaciones de desempeño en el contrato**—un contrato incluye compromisos de transferir bienes o servicios a un cliente. Si esos bienes o servicios son distintos, los compromisos son obligaciones de desempeño y se contabilizan por separado. Un bien o servicio es distinto si el cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos que están

fácilmente disponibles para el cliente y el compromiso de la entidad de transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato.

- (c) **Etapa 3: Determinar el precio de la transacción—el precio de la transacción** es el importe de la contraprestación en un contrato al que una entidad espera tener derecho a cambio de la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con el cliente. El precio de la transacción puede ser un importe fijo de la contraprestación del cliente, pero puede, en ocasiones, incluir una contraprestación variable o en forma distinta al efectivo. El precio de la transacción también se ajusta por los efectos de valor temporal del dinero si el contrato incluye un componente de financiación significativo, así como por cualquier contraprestación pagadera al cliente. Si la contraprestación es variable, una entidad estimará el importe de la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios comprometidos. El importe estimado de la contraprestación variable se incluirá en el precio de la transacción solo en la medida en que sea altamente probable que no ocurra una reversión significativa del importe del ingreso de actividades ordinarias acumulado reconocido cuando se resuelva posteriormente la incertidumbre asociada con la contraprestación variable.
- (d) **Etapa 4: Asignar el precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño del contrato**—una entidad habitualmente asignará el precio de la transacción a cada obligación de desempeño sobre la base de los precios de venta independientes relativos de cada bien o servicio distinto comprometido en el contrato. Si un precio de venta no es observable de forma independiente, una entidad lo estimará. En algunas ocasiones, el precio de la transacción incluye un descuento o un importe variable de la contraprestación que se relaciona en su totalidad con una parte del contrato. Los requerimientos especifican cuándo una entidad asignará el descuento o contraprestación variable a una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño (o bienes o servicios distintos) del contrato.
- (e) **Etapa 5: Reconocer el ingreso de actividades ordinarias cuando (o a medida que) la entidad satisface una obligación de desempeño**—una entidad reconocerá el ingreso de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisface una obligación de desempeño mediante la transferencia de un bien o servicio comprometido con el cliente (que es cuando el cliente obtiene el control de ese bien o servicio). El importe del ingreso de actividades ordinarias reconocido es el importe asignado a la obligación de desempeño satisfecha. Una obligación de desempeño puede satisfacerse en un momento determinado (lo que resulta habitual para compromisos de transferir bienes al cliente) o a lo largo del tiempo (habitualmente para compromisos de prestar servicios al cliente). Para obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo, una entidad reconocerá un ingreso de actividades ordinarias a lo largo del tiempo seleccionando un método apropiado para medir el progreso de la entidad hacia la satisfacción completa de esa obligación de desempeño.

NIF 15

IN8 La NIF 15 también incluye un conjunto cohesionado de requerimientos de información a revelar que daría lugar a que una entidad proporcionara a los usuarios de los estados financieros información integral sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y de los flujos de efectivo que surgen de los contratos de la entidad con los clientes. Específicamente, la NIF 15 requiere que una entidad proporcione información sobre:

- (a) los ingresos de actividades ordinarias reconocidos procedentes de contratos con clientes, incluyendo la desagregación de los ingresos de actividades ordinarias en las categorías apropiadas;
- (b) los saldos procedentes de dichos contratos, incluyendo el saldo de apertura y de cierre de las cuentas por cobrar, activos de contratos y pasivos de contratos;
- (c) las obligaciones de desempeño, incluyendo información sobre cuándo satisface habitualmente la entidad sus obligaciones de desempeño, así como el precio de la transacción que se atribuye a las obligaciones de desempeño pendientes de un contrato;
- (d) los juicios significativos, así como los cambios en dichos juicios, que se han realizado para aplicar los requerimientos de dichos contratos; y
- (e) los activos reconocidos de los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente.

IN9 El IASB y el FASB lograron su meta de lograr las mismas conclusiones en todos los requerimientos para la contabilización de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes. En consecuencia, la NIF 15 y el Tema 606 son sustancialmente iguales. Sin embargo, existen algunas diferencias menores que se describen en el apéndice a los Fundamentos de las Conclusiones.

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 NIIF 16 *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 para participar en una actividad o proceso en el que las partes del contrato comparten los riesgos y beneficios que resulten de dicha actividad o proceso (tal como el desarrollo de un activo en un acuerdo de colaboración) en lugar de obtener el producido de las actividades ordinarias de la entidad.
- 7 Un contrato con un cliente puede estar en parte dentro del alcance de esta Norma y en parte dentro del alcance de otras Normas enumeradas en el párrafo 5.
- (a) Si las otras Normas especifican cómo separar o medir inicialmente una o más partes del contrato, entonces una entidad aplicará en primer lugar los requerimientos de separación o medición de dichas Normas. Una entidad excluirá del *precio de la transacción* el importe de la parte (o partes) del contrato que se midan inicialmente de acuerdo con otras Normas y aplicará los párrafos 73 a 86 para asignar el importe del precio de la transacción pendiente (si lo hubiera) a cada obligación de desempeño dentro del alcance de esta Norma y a cualesquiera otras partes del contrato identificadas en el párrafo 7(b).
- (b) Si las otras Normas no especifican cómo separar o medir inicialmente una o más partes del contrato, entonces la entidad aplicará esta Norma para medir o separar inicialmente la parte (o partes) del contrato.
- 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 si y cuándo un acuerdo con un cliente crea derechos y obligaciones exigibles.
- 11 Algunos contratos con clientes pueden no tener una duración fija y pueden rescindirse o modificarse por una de las partes en cualquier momento. Otros contratos pueden renovarse automáticamente de una forma periódica que esté especificada en el contrato. Una entidad aplicará esta Norma a la duración del contrato (es decir, el periodo contractual) en el que las partes del contrato tienen derechos y obligaciones presentes exigibles.
- 12 A efectos de la aplicación de esta Norma, un contrato no existe si cada parte del contrato tiene el derecho, exigible unilateralmente, de terminar un contrato totalmente sin ejecutar, sin compensar a la otra parte (o partes). Un contrato está totalmente sin ejecutar si se cumplen los dos criterios siguientes:
- (a) la entidad no ha transferido todavía ningún bien o servicio al cliente; y
 - (b) la entidad no ha recibido, y todavía no tiene derecho a recibir, contraprestación alguna a cambio de los bienes o servicios comprometidos.
- 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

NIIF 15

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 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 proveedor 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 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 (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.

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 el cliente.

NIIF 15

- 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.

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

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, incluyendo los dos aspectos siguientes:

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

- 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 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 transfiera 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 Si la contraprestación pagadera al cliente es un pago por un bien o servicio distinto procedente del cliente, entonces una entidad contabilizará la compra del bien o servicio de la misma forma que contabiliza otras compras procedentes de proveedores. 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 independiente, 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 de venta independiente relativo, una entidad determinará, al comienzo del contrato, el precio de venta independiente del bien o servicio que subyace en cada obligación de desempeño del contrato y asignará el precio de la transacción en proporción a dichos precios de venta independientes.

- 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 Una entidad asignará un descuento en su totalidad a una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño del contrato si se cumplen todos los criterios siguientes:
- (a) la entidad vende regularmente cada bien o servicio distinto (o cada grupo de bienes o servicios distintos) del contrato de forma independiente;
 - (b) la entidad también vende regularmente de forma independiente un grupo (o grupos) de algunos de esos bienes o servicios con un descuento sobre los precios de venta independientes de los bienes o servicios en cada grupo; y
 - (c) el descuento atribuible a cada grupo de bienes o servicios descrito en el párrafo 82(b) es sustancialmente el mismo que el descuento del contrato y un desglose de los bienes o servicios de cada grupo proporciona evidencia observable de la obligación de desempeño (u obligaciones de desempeño) a la cual pertenece el descuento total del contrato.
- 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 las siguientes formas que sea procedente:
- (a) Una entidad asignará el cambio en el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño identificadas en el contrato antes de la modificación si, y en la medida en que, el cambio en el precio de la transacción sea atribuible a una parte de una contraprestación variable prometida antes de la modificación y ésta se contabilice de acuerdo con el párrafo 21(a).
 - (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 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 cliente no están dentro del alcance de otra Norma (por ejemplo, NIC 2 Inventarios, NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo o NIC 38 Activos**

Intangibles), una entidad reconocerá un activo por los costos incurridos para cumplir un contrato solo siempre que dichos costos cumplan todos los criterios siguientes:

- (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, equipo y activos por derecho de uso utilizados en el cumplimiento del contrato);
- (d) costos que son imputables de forma explícita al cliente según el contrato; y
- (e) otros costos en los que se incurre solo porque una entidad ha realizado el contrato (por ejemplo, pagos a subcontratistas).

98 Un entidad reconocerá los siguientes costos como gastos cuando tengan lugar:

- (a) costos generales y administrativos (a menos que dichos costos sean imputables de forma explícita al cliente según el contrato, en cuyo caso una entidad evaluará dichos costos de acuerdo con el párrafo 97);
- (b) costos de materiales desperdiciados, mano de obra u otros recursos para cumplir el contrato que no se reflejaban en el precio del contrato;
- (c) costos que se relacionan con las obligaciones de desempeño que se satisfacen (u obligaciones de desempeño que se satisfacen parcialmente) del contrato (es decir, costos que se relacionan con desempeños pasados); y

- (d) costos para los que una entidad no puede distinguir si los costos se relacionan con obligaciones de desempeño no satisfechas o con obligaciones de desempeño que ya están satisfechas (u obligaciones de desempeño parcialmente satisfechas).

Amortización y deterioro de valor

- 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 entidad aplicará las guías de los párrafos B87 a B89 al seleccionar las categorías a utilizar para desagregar los ingresos de actividades ordinarias.

NIF 15

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

Obligaciones de desempeño

- 119 Una entidad revelará información sobre sus obligaciones de desempeño en contratos con clientes, incluyendo una descripción de todos los aspectos siguientes:
- (a) cuándo la entidad satisface habitualmente sus obligaciones de desempeño (por ejemplo, en el momento del envío, en el momento de la entrega, a medida que se presta o en el momento en que se completa el servicio), incluyendo cuándo se satisfacen las obligaciones de desempeño en un acuerdo de entrega posterior a la facturación;
 - (b) los términos de pago significativos (por ejemplo, cuándo se exige habitualmente el pago, si el contrato tiene un componente de financiación significativo, si el importe de la contraprestación es variable y si la estimación de la contraprestación variable está habitualmente restringida de acuerdo con los párrafos 56 a 58);
 - (c) la naturaleza de los bienes o servicios que la entidad se ha comprometido a transferir, destacando cualquier obligación de desempeño de organizar para un tercero la transferencia de bienes o servicios (es decir, si la entidad está actuando como un agente);
 - (d) las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares; y
 - (e) los tipos de garantías y obligaciones relacionadas.

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;
- (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.

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).
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.
contrato	Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles.
ingreso de actividades ordinarias	Ingresos que surgen del curso de las actividades ordinarias de una entidad.
ingresos	Incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos en el patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios.
obligación de desempeño	Un compromiso en un contrato con un cliente para transferirle: <ul style="list-style-type: none"> (a) un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o (b) una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente los mismos y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.
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.
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.
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 .

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); e
 - (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 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 (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 de redirigir activos que tienen especificaciones de diseño que son únicas para un cliente o están localizadas en áreas remotas.

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

- B9 De acuerdo con el párrafo 37, una entidad tiene derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha si tuviera derecho a un importe que al menos le compense por su desempeño completado hasta la fecha, en el caso de que el cliente o un tercero rescindiese el contrato por razones distintas al incumplimiento de los compromisos de desempeño contenidos en el mismo. Un importe que compensase a una entidad por el desempeño completado hasta la fecha sería un importe que se aproxime al precio de venta de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha (por ejemplo, recuperación de los costos incurridos por una entidad para satisfacer la obligación de desempeño más un margen razonable de ganancia), en lugar de solo la compensación por la pérdida de la potencial ganancia si el contrato fuera a darse por rescindido. La compensación por un margen de ganancia razonable no necesita ser igual al margen de ganancia esperada, si el contrato se hubiera cumplido según el compromiso, pero una entidad debe tener derecho a la compensación por cualquiera de los siguientes importes:
- (a) una parte del margen de ganancia esperado por el contrato que refleje razonablemente la extensión del desempeño de la entidad según el contrato antes de su rescisión por el cliente (o un tercero); o
 - (b) una rentabilidad razonable sobre el costo de capital de la entidad para contratos similares (o el margen operativo habitual de la entidad para contratos similares) si el margen específico del contrato es mayor que la rentabilidad que la entidad genera habitualmente por contratos similares.
- B10 El derecho de una entidad al pago por el desempeño completado hasta la fecha no necesita ser un derecho incondicional presente a dicho pago. En muchos casos, una entidad tendrá un derecho incondicional al pago solo en el momento de un hito acordado o en el momento de la satisfacción completa de la obligación de desempeño. Para evaluar si tiene un derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha, una entidad considerará si tendría un derecho exigible para demandar o conservar el pago por el desempeño completado hasta la fecha si el contrato fuera a darse por rescindido antes de su

NIIF 15

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 una representación fiel del desempeño de la entidad si el producto seleccionado no pudiera medir alguno de los bienes o servicios cuyo control se ha transferido al cliente. Por ejemplo, los métodos de producto basados en unidades producidas o entregadas no representarían razonablemente el desempeño de una entidad para satisfacer una obligación de desempeño si, al final del periodo de presentación, el desempeño de la entidad ha producido bienes en proceso de elaboración o finalizados controlados por el cliente que no están incluidos en la medición del producto obtenido.
- B16 Como solución práctica, si una entidad tiene derecho a una contraprestación de un cliente por un importe que se corresponde directamente con el valor para el cliente del desempeño que la entidad ha completado hasta la fecha (por ejemplo, un contrato de servicios en el que una entidad factura un importe fijo por cada hora de servicio prestado), la entidad puede reconocer un ingreso de actividades ordinarias por el importe al que tiene derecho a facturar.
- 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:
- (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.

NIF 15

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

NIF 15

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 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.

NIIF 15

- 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.
- 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 reconocerá 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

NIF 15

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 NIF 16 *Arrendamientos*, si la entidad puede o debe recomprar el activo por un importe que es menor que su precio de venta original, a menos que el contrato sea parte de una transacción de venta con arrendamiento posterior. Si el contrato es parte de una transacción de venta con arrendamiento posterior, la entidad continuará reconociendo el activo y reconocerá un pasivo financiero por cualquier contraprestación recibida del cliente. Una entidad contabilizará el pasivo financiero de acuerdo con la NIF 9. 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.

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 NIIF 16, a menos que el contrato sea parte de una transacción de venta con arrendamiento posterior. Si el contrato es parte de una transacción de venta con arrendamiento posterior, la entidad continuará reconociendo el activo y reconocerá un pasivo financiero por cualquier contraprestación recibida del cliente. Una entidad contabilizará el pasivo financiero de acuerdo con la NIIF 9.

- B71 Para determinar si un cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer ese derecho, una entidad considerará varios factores, incluyendo la relación del precio de recompra con el valor de mercado esperado del activo en la fecha de la recompra y el tiempo hasta que venza el derecho. Por ejemplo, si el precio de recompra se espera que supere de forma significativa el valor de mercado del activo, esto puede indicar que el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer la opción de venta.
- 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 estar identificado por separado como que pertenece al cliente;
 - (c) el producto debe estar actualmente listo para la transferencia física al cliente; y
 - (d) la entidad no puede tener la capacidad de utilizar el producto o redirigirlo hacia otro cliente.
- B82 Si una entidad reconoce el ingreso de actividades ordinarias por la venta de un producto en la forma de entrega posterior a la facturación, considerará si tiene obligaciones de desempeño pendientes (por ejemplo, servicios de custodia) de acuerdo con los párrafos 22 a 30 a las que asignará una parte del precio de la transacción de acuerdo con los párrafos 73 a 86.

Aceptación del cliente

- B83 De acuerdo con el párrafo 38(e), la aceptación de un cliente de un activo puede indicar que el cliente ha obtenido su control. Las cláusulas de aceptación del cliente permiten a éste cancelar un contrato o requerir que una entidad tome acciones para remediar que un bien o servicio no cumpla las especificaciones acordadas. Una entidad considerará estas cláusulas al evaluar cuándo un cliente obtiene el control de un bien o servicio.
- B84 Si una entidad puede determinar de forma objetiva que se ha transferido el control del bien o servicio al cliente de acuerdo con las especificaciones acordadas, 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.

NIF 15

- B88 Al seleccionar el tipo de categoría (o categorías) a utilizar para desagregar los ingresos de actividades ordinarias, una entidad considerará la forma en que se ha presentado la información sobre los ingresos de actividades ordinarias de la entidad para otros propósitos, incluyendo todos los siguientes:
- (a) información a revelar presentada fuera de los estados financieros (por ejemplo, publicación de ganancias, informes anuales o presentaciones a inversores);
 - (b) información regularmente revisada por la máxima autoridad en la toma de decisiones 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 2018. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.
- C1A La NIIF 16 *Arrendamientos*, emitida en enero de 2016, modificó los párrafos 5, 97, B66 y B70. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 16.

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 párrafos 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 con 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;

NIIF 15

- (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 las soluciones prácticas del párrafo C5 que utilice una entidad, ésta aplicará ese recurso de forma congruente a todos los contratos dentro de todos los periodos de presentación de informes presentados. Además, la entidad revelará toda la siguiente información:
- (a) las soluciones que se han utilizado; y
 - (b) en la medida en que sea razonablemente posible, una evaluación cualitativa del efecto estimado de la aplicación de cada uno de dichas soluciones.
- C7 Si una entidad opta por aplicar esta Norma de forma retroactiva, de acuerdo con el párrafo C3(b), reconocerá el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta Norma como un ajuste al saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio, según proceda) del periodo de presentación anual que incluya la fecha de aplicación inicial. Según este método de transición, una entidad 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 2018 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. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Si una entidad aplica la NIIF 15 para un periodo anterior, dichas modificaciones deben ser aplicadas para ese periodo anterior.

* * * * *

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