**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

NIIF 15

\_ IFRS Foundation A729

compañías de petróleo que acuerden un intercambio de petróleo para

satisfacer la demanda de sus clientes en diferentes localizaciones

especificadas sobre una base de oportunidad.

6 Una entidad aplicará esta Norma a un contrato (distinto de un contrato

enumerado en el párrafo 5) solo si la contraparte del contrato es un cliente. Un

cliente es una parte que ha contratado con una entidad para obtener bienes o

servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la referida entidad a

cambio de una contraprestación. Una contraparte del contrato no sería un

cliente si, por ejemplo, ha contratado con la entidad participar en una actividad

o proceso en el que las partes del contrato comparten los riesgos y beneficios que

resulten de dicha actividad o proceso (tal como el desarrollo de un activo en un

acuerdo de colaboración) en lugar de obtener el producido de las actividades

ordinarias de la entidad.

7 Un contrato con un cliente puede estar en parte dentro del alcance de esta

Norma y en parte dentro del alcance de otras Normas enumeradas en el

párrafo 5.

(a) Si las otras Normas especifican cómo separar o medir inicialmente una o

más partes del contrato, entonces una entidad aplicará en primer lugar

los requerimientos de separación o medición de dichas Normas. Una

entidad excluirá del *precio de la transacción* el importe de la parte (o partes)

del contrato que se midan inicialmente de acuerdo con otras Normas y

aplicará los párrafos 73 a 86 para asignar el importe del precio de la

transacción pendiente (si lo hubiera) a cada obligación 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;**

NIIF 15

A730 \_ IFRS Foundation

**(b) la entidad puede identificar los derechos de cada parte con**

**respecto a los bienes o servicios a transferir;**

**(c) la entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a**

**los bienes o servicios a transferir;**

**(d) el contrato tiene fundamento comercial (es decir, se espera que el**

**riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la**

**entidad cambien como resultado del contrato); y**

**(e) es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que**

**tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se**

**transferirán al cliente. Para evaluar si es probable la recaudación**

**del importe de la contraprestación, una entidad considerará solo**

**la capacidad del cliente y la intención que tenga de pagar esa**

**contraprestación a su vencimiento. El importe de la**

**contraprestación al que la entidad tendrá derecho puede ser**

**menor que el precio establecido en el contrato si la**

**contraprestación es variable, porque la entidad puede ofrecer al**

**cliente una reducción de precio (véase el párrafo 52).**

10 Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y

obligaciones exigibles. La exigibilidad de los derechos y obligaciones de un

contrato es una cuestión del sistema legal. Los contratos pueden ser escritos,

orales o estar implícitos en las prácticas tradicionales del negocio de una

entidad. Las prácticas y procesos para establecer contratos con clientes varían

entre jurisdicciones legales, sectores industriales y entidades. Además, pueden

variar dentro de una entidad (por ejemplo, pueden depender de la clase de

cliente o de la naturaleza de los bienes o servicios comprometidos). Una entidad

considerará esas prácticas y procesos para determinar sí y cuándo un acuerdo

con un cliente crea derechos y obligaciones exigibles.

11 Algunos contratos con clientes pueden no tener una duración fija y pueden

rescindirse o modificarse por una de las partes en cualquier momento. Otros

contratos pueden renovarse automáticamente de una forma periódica que esté

especificada en el contrato. Una entidad aplicará esta Norma a la duración del

contrato (es decir, el periodo contractual) en el que las partes del contrato tienen

derechos y obligaciones presentes exigibles.

12 A efectos de la aplicación de esta Norma, un contrato no existe si cada parte del

contrato tiene el derecho, exigible unilateralmente, de terminar un contrato

totalmente sin ejecutar, sin compensar a la otra parte (o partes). Un contrato

está totalmente sin ejecutar si se cumplen los dos criterios siguientes:

(a) la entidad no ha transferido todavía ningún bien o servicio al cliente; y

(b) la entidad no ha recibido, y todavía no tiene derecho a recibir,

contraprestación alguna a cambio de los bienes o servicios

comprometidos.

13 Si un contrato con un cliente cumple los criterios del párrafo 9 al comienzo de

éste, una entidad no evaluará nuevamente dichos criterios a menos que haya

una indicación de un cambio significativo en los hechos y circunstancias. Por

ejemplo, si se deteriora de forma significativa la capacidad de un cliente para

NIIF 15

\_ IFRS Foundation A731

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 cliente y toda, o sustancialmente toda, la contraprestación

prometida por el cliente se ha recibido por la entidad y es no

reembolsable; o

(b) se ha terminado el contrato y la contraprestación recibida del cliente es

no reembolsable.

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

NIIF 15

A732 \_ IFRS Foundation

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:

NIIF 15

\_ IFRS Foundation A733

(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) Una entidad contabilizará la modificación del contrato como si fuera

una parte del ya existente si los bienes o servicios pendientes no son

distintos y, por ello, forman parte de una obligación de desempeño única

que se satisfizo parcialmente a la fecha de la modificación del contrato.

El efecto que la modificación del contrato tiene sobre el precio de la

transacción, y sobre la medición que la entidad hace del progreso hacia

el cumplimiento completo de la obligación de desempeño, se reconoce

como un ajuste a los ingresos de actividades ordinarias (como un

incremento o una reducción en éstos) en la fecha de la modificación del

contrato (es decir, el ajuste de los ingresos de actividades ordinarias se

realiza sobre una base de recuperación de las diferencias con las cifras

acumuladas).

(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.

NIIF 15

A734 \_ IFRS Foundation

**Compromisos en contratos con clientes**

24 Un contrato con un cliente generalmente señala de forma explícita los bienes o

servicios que una entidad se compromete transferir a un cliente. Sin embargo,

las obligaciones de desempeño identificadas en un contrato con un cliente

pueden no limitarse a los bienes o servicios que se señalan de forma explícita en

ese contrato. Esto es porque un contrato con un cliente puede incluir también

compromisos que se dan por supuestos en las prácticas tradicionales del

negocio, en las políticas publicadas o en declaraciones específicas de una

entidad, si, en el momento de realizar el contrato, dichos compromisos crean

una expectativa válida en el cliente de que la entidad le transferirá un bien o

servicio.

25 Las obligaciones de desempeño no incluyen actividades que una entidad debe

llevar a cabo para cumplir un contrato, a menos que dichas actividades

transfieran un bien o servicio al cliente. Por ejemplo, un suministrador de

servicios puede necesitar realizar varias tareas administrativas para establecer

un contrato. La realización de dichas tareas no transfiere ningún servicio al

cliente a medida que se van realizando. Por ello, dichas tareas para establecer

un contrato no son una 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 una tarea (o tareas) contractualmente acordada para un

cliente;

(e) suministro de un servicio de disponibilidad permanente para

proporcionar bienes o servicios (por ejemplo, actualizaciones no

especificadas de programas informáticos que se proporcionan en el

momento en que están disponibles) o de poner a disposición bienes o

servicios para un cliente para utilizarlos cómo y cuándo el cliente decida;

(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);

NIIF 15

\_ IFRS Foundation A735

(h) construcción, fabricación o desarrollo de un activo por cuenta de un

cliente;

(i) concesión de licencias (véanse los párrafos B52 a B63B); y

(j) concesión de opciones a comprar bienes o servicios adicionales (cuando

dichas opciones proporcionan a un cliente un derecho significativo, tal

como se describe en los párrafos B39 a B43).

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

compromiso de transferir 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 Al evaluar si los compromisos de una entidad de transferir bienes o servicios al

cliente son identificables por separado de acuerdo con el párrafo 27(b), el

objetivo es determinar si la naturaleza del compromiso, dentro del contexto del

contrato, es transferir cada uno de esos bienes o servicios de forma individual o,

en su lugar, un elemento o elementos combinados para los que los bienes o

servicios comprometidos son insumos. Factores que indican que dos o más

compromisos de transferir bienes o servicios a un cliente no son identificables

por separado incluyen, pero no se limitan a los siguientes:

(a) La entidad proporciona un servicio significativo para la integración de

los bienes o servicios con otros bienes o servicios comprometidos en el

contrato dentro de un grupo de bienes o servicios que representan el

producto o productos combinados que el cliente ha contratado. En otras

palabras, la entidad está utilizando los bienes o servicios como un

recurso para producir o entregar el producto o productos combinados

NIIF 15

A736 \_ IFRS Foundation

especificado por el cliente. Un producto o productos combinados

pueden incluir más de una fase, elemento o unidad.

(b) uno o más de los bienes o servicios modifican o personalizan, o son

modificados o personalizados de forma significativa, por uno o más de

los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato.

(c) los bienes o servicios son altamente interdependientes o están

fuertemente interrelacionados. En otras palabras, cada uno de los bienes

o servicios está afectado de forma significativa por uno o más de los otros

bienes o servicios del contrato. Por ejemplo, en algunos casos, dos o más

bienes o servicios afectan de forma significativa el uno al otro porque la

entidad no podría cumplir su compromiso transfiriendo cada uno de los

bienes o servicios de forma independiente.

30 Si un bien o servicio comprometido no es distinto, una entidad combinará ese

bien o servicio con otros bienes o servicios comprometidos hasta que identifique

un grupo de bienes o servicios que sea distinto. En algunos casos, eso daría lugar

a que la entidad contabilizase todos los bienes o servicios comprometidos en un

contrato como una obligación de desempeño única.

**Satisfacción de las obligaciones de desempeño**

**31 Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a**

**medida que) satisfaga una obligación de desempeño mediante la**

**transferencia de los bienes o servicios comprometidos (es decir, uno o**

**varios activos) al cliente. Un activo se transfiere cuando (o a medida que)**

**el cliente obtiene el control de ese activo.**

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

NIIF 15

\_ IFRS Foundation A737

(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.

NIIF 15

A738 \_ IFRS Foundation

**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.

NIIF 15

\_ IFRS Foundation A739

(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

NIIF 15

A740 \_ IFRS Foundation

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.

NIIF 15

\_ IFRS Foundation A741

**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.

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 las

siguientes circunstancias:

(a) El cliente tiene una expectativa válida de que surja de las prácticas

tradicionales de negocios, políticas publicadas o declaraciones

específicas de una entidad que la entidad aceptará un importe de

contraprestación que es menor que el precio señalado en el contrato.

Esto es, se espera que la entidad ofrezca una reducción del precio.

Dependiendo de la jurisdicción, sector industrial o cliente, esta oferta

puede denominarse descuento, devolución, reembolso o crédito.

(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

NIIF 15

A742 \_ IFRS Foundation

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 Una entidad incluirá en el precio de la transacción todo o parte del importe de la

contraprestación variable estimada de acuerdo con el párrafo 53 solo en la

medida en que sea altamente probable que no ocurra una reversión significativa

del importe del ingreso de actividades ordinarias acumulado reconocido cuando

posteriormente se resuelva la incertidumbre sobre la contraprestación variable.

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.

NIIF 15

\_ IFRS Foundation A743

(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.

NIIF 15

A744 \_ IFRS Foundation

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.

NIIF 15

\_ IFRS Foundation A745

**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

transfiere a la entidad. Si la contraprestación pagadera al cliente incluye un

importe variable, una entidad estimará el precio de la transacción (incluida la

evaluación de si la estimación de la contraprestación variable está restringida)

de acuerdo con los párrafos 50 a 58.

71 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

NIIF 15

A746 \_ IFRS Foundation

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

NIIF 15

\_ IFRS Foundation A747

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

NIIF 15

A748 \_ IFRS Foundation

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:

NIIF 15

\_ IFRS Foundation A749

(a) a una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño del contrato

(por ejemplo, una prima puede estar supeditada a que una entidad que

transfiera un bien o servicio dentro de un periodo de tiempo

especificado); o

(b) a uno o más, pero no a todos, los bienes o servicios distintos

comprometidos en una serie de bienes o servicios distintos que forman

parte de una obligación de desempeño única, de acuerdo con el

párrafo 22(b) (por ejemplo, la contraprestación que se ha comprometido

para el segundo año de un contrato de servicio de limpieza de dos años se

incrementará sobre la base de los movimientos de un índice de inflación

especificado).

85 Una entidad asignará, de acuerdo con el párrafo 22(b), un importe variable (y los

cambios posteriores en ese importe) en su totalidad a una obligación de

desempeño o a un bien o servicio distinto al que forma parte de una obligación

de desempeño única si cumple los dos criterios siguientes:

(a) los términos de un pago variable se relacionan de forma específica con

los esfuerzos de la entidad por satisfacer la obligación de desempeño o

transferir el bien o servicio distinto (o bien con un desenlace específico

procedente de satisfacer la obligación de desempeño o de la transferencia

del bien o servicio distinto); y

(b) la distribución del importe variable de la contraprestación en su

totalidad a la obligación de desempeño o al bien o servicio distinto es

congruente con el objetivo de asignación del párrafo 73, al considerar

todas las obligaciones de desempeño y términos relativos al pago del

contrato.

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 importes asignados a una obligación de

desempeño satisfecha se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias, o

como una reducción en los ingresos de actividades ordinarias, en el periodo en

que el precio de la transacción cambie.

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

NIIF 15

A750 \_ IFRS Foundation

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***

NIIF 15

\_ IFRS Foundation A751

***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 Una entidad reconocerá los siguientes costos como gastos cuando tengan lugar:

(a) costos generales y administrativos (a menos que dichos costos sean

imputables de forma explícita al cliente según el contrato, en cuyo caso

una entidad evaluará dichos costos de acuerdo con el párrafo 97);

(b) costos de materiales desperdiciados, mano de obra u otros recursos para

cumplir el contrato que no se reflejaban en el precio del contrato;

(c) costos que se relacionan con las obligaciones de desempeño que se

satisfacen (u obligaciones de desempeño que se satisfacen parcialmente)

del contrato (es decir, costos que se relacionan con desempeños

pasados); y

NIIF 15

A752 \_ IFRS Foundation

(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.

NIIF 15

\_ IFRS Foundation A753

**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.

NIIF 15

A754 \_ IFRS Foundation

**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.

NIIF 15

\_ IFRS Foundation A755

115 Además, una entidad revelará información suficiente para permitir a los

usuarios de los estados financieros comprender la relación entre la información

a revelar sobre los ingresos de actividades ordinarias desagregados (de acuerdo

con el párrafo 114) y la información de ingresos de actividades ordinarias que se

revela para cada segmento sobre el que se tiene obligación de informar, si la

entidad aplica la NIIF 8 *Segmentos de Operación*.

**Saldos del contrato**

116 Una entidad revelará la siguiente información:

(a) los saldos de apertura y cierre de las cuentas por cobrar, activos del

contrato y pasivos del contrato procedentes de contratos con clientes, si

no se presentan o revelan por separado;

(b) ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el periodo de

presentación que se incluyeron en el saldo del pasivo del contrato al

comienzo del periodo; e

(c) ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el periodo de

presentación procedentes de obligaciones de desempeño que se

satisfacen (o parcialmente satisfechas) en periodos anteriores (por

ejemplo, cambios en el precio de la transacción).

117 Una entidad explicará la forma en que se relaciona el calendario de satisfacción

de sus obligaciones de desempeño [véase el párrafo 119(a)] con el calendario

habitual de pagos (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).

NIIF 15

A756 \_ IFRS Foundation

**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

NIIF 15

\_ IFRS Foundation A757

(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;

NIIF 15

A758 \_ IFRS Foundation

(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 siguientes aspectos:

(a) los juicios realizados para determinar el importe de los costos incurridos

para obtener o cumplir un contrato con un cliente (de acuerdo con el

párrafo 91 o 95); y

(b) el método que utiliza para determinar la amortización para cada periodo

de presentación.

128 Una entidad revelará la siguiente información:

(a) los saldos de cierre de los activos reconocidos por los costos incurridos

para obtener o cumplir un contrato con un cliente (de acuerdo con los

párrafos 91 o 95), por categoría principal de activo (por ejemplo, costos

para obtener contratos con clientes, costos de precontratos y costos de

elaboración del contrato); y

(b) el importe de amortización y cualquier pérdida por deterioro de valor

reconocida en el periodo de presentación.

**Soluciones prácticas**

129 Si una entidad decide utilizar la solución práctica del párrafo 63 (sobre la

existencia de un componente de financiación significativo) o del párrafo 94

(sobre los costos incrementales de obtener un contrato), la entidad revelará ese

hecho.

NIIF 15

\_ IFRS Foundation A759

**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:

(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**.

NIIF 15

A760 \_ IFRS Foundation

**Apéndice B**

**Guía de aplicación**

*Este apéndice es parte integrante de la Norma. Describe la aplicación de los párrafos 1 a 129 y tiene*

*el mismo valor normativo que las otras partes de la Norma.*

B1 Esta guía de aplicación está organizada en las categorías siguientes:

(a) obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo

(párrafos B2 a B13);

(b) métodos de medición del avance hacia la satisfacción completa de una

obligación de desempeño (párrafos B14 a B19);

(c) venta con derecho a devolución (párrafos B20 a B27);

(d) garantías (párrafos B28 a B33);

(e) contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones agente

(párrafos B34 a B38);

(f) opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales (párrafos B39

a B43);

(g) derechos no ejercidos de los clientes (párrafos B44 a B47);

(h) pagos iniciales no reembolsables (y algunos costos relacionados) (párrafos

B48 a B51);

(i) licencias (párrafos B52 a B63B);

(j) acuerdos de recompra (párrafos B64 a B76);

(k) acuerdos de depósito (párrafos B77 y B78);

(l) acuerdos de entrega posterior a la facturación (párrafos B79 a B82);

(m) aceptación del cliente (párrafos B83 a B86); 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).

NIIF 15

\_ IFRS Foundation A761

**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 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

NIIF 15

A762 \_ IFRS Foundation

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

\_ IFRS Foundation A763

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 han dado lugar a que el derecho haya

resultado no exigible en ese entorno legal. Sin embargo, a pesar de que

una entidad pueda optar por renunciar a su derecho a recibir el pago en

contratos similares, continuaría teniendo un derecho al pago hasta la

fecha si, en el contrato con el cliente, su derecho al pago por el

desempeño hasta la fecha permanece exigible.

B13 El esquema de pagos especificado en un contrato no indica necesariamente si

una entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado

hasta la fecha. 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.

NIIF 15

A764 \_ IFRS Foundation

**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.

NIIF 15

\_ IFRS Foundation A765

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 las siguientes circunstancias:

(a) Cuando un costo incurrido no contribuye al progreso de una entidad

para satisfacer la obligación de desempeño. Por ejemplo, una entidad no

reconocería un ingreso de actividades ordinarias sobre la base de los

costos incurridos que son atribuibles a ineficiencias significativas en el

desempeño de la entidad que no estaban reflejadas en el precio del

contrato (por ejemplo, los costos de importes no esperados de materiales

desperdiciados, mano de obra u otros recursos en los que se incurrió para

satisfacer la obligación de desempeño).

(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

NIIF 15

A766 \_ IFRS Foundation

(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 las estimaciones de la contraprestación

variable de los párrafos 56 a 58) para determinar el importe de la

contraprestación a la que la entidad espera tener derecho (es decir, excluyendo

los productos que se espera que sean devueltos). Para cualquier importe recibido

(o por recibir) sobre el que la entidad no espera tener derecho, la entidad no

reconocerá ingresos de actividades ordinarias cuando transfiera los productos a

los clientes, sino que reconocerá dichos importes recibidos (o por recibir) como

un pasivo por reembolso. Posteriormente, al final de cada periodo de

presentación, la entidad actualizará su evaluación de los importes a los que

espera tener derecho a cambio de los productos transferidos y realizará el

cambio que corresponda en el precio de la transacción y, por ello, en el importe

de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos.

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.

NIIF 15

\_ IFRS Foundation A767

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

NIIF 15

A768 \_ IFRS Foundation

(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 principal) o bien en

organizar que esos bienes o servicios se proporcionen por el tercero (es decir, la

entidad actúa como un agente). Una entidad determinará si es un principal o un

agente para cada uno de los bienes o servicios especificados comprometidos con

el cliente. Un bien o servicio especificado es un bien o servicio distinto (o un

paquete distinto de bienes o servicios) a proporcionar al cliente (véanse los

párrafos 27 a 30). Si un contrato con un cliente incluye más de un bien o servicio

especificado, una entidad podría ser un principal para algunos bienes o servicios

especificados y un agente para otros.

B34A Para determinar la naturaleza de su compromiso (como se describe en el

párrafo B34), la entidad:

(a) Identificará los bienes o servicios especificados a proporcionar al cliente

[que, por ejemplo, podrían ser el derecho sobre un bien o servicio a

proporcionar por un tercero (véase el párrafo 26)]; y

(b) evaluará si controla (como se describe en el párrafo 33) cada bien o

servicio especificado antes de que se transfiera al cliente.

B35 Una entidad es un principal si controla el bien o servicio especificado antes de

que sea transferido al cliente. Sin embargo, una entidad no controla

necesariamente un bien especificado si obtiene el derecho legal sobre ese bien

NIIF 15

\_ IFRS Foundation A769

solo de forma momentánea antes de que la titularidad legal se transfiera a un

cliente. Una entidad que es un principal puede satisfacer su obligación de

desempeño de proporcionar el bien o servicio especificado por sí misma o puede

contratar a un tercero (por ejemplo, un subcontratista) para satisfacer toda o

parte de una la obligación de desempeño en su nombre.

B35A Cuando un tercero está involucrado en proporcionar bienes o servicios a un

cliente, una entidad que es un principal obtiene el control de cualquiera de lo

siguiente:

(a) Un bien u otro activo del tercero que luego la entidad transfiere al

cliente.

(b) Un derecho a un servicio a realizar por el tercero, que otorga a la entidad

la capacidad de dirigir a dicho tercero para proporcionar el servicio al

cliente en nombre de la entidad.

(c) Un bien o servicio del tercero que luego la entidad combina con otros

bienes o servicios para proporcionar el bien o servicio especificado al

cliente. Por ejemplo, si una entidad proporciona un servicio significativo

de integración de bienes o servicios [véase el párrafo 29(a)] suministrados

por un tercero para proveer el bien o servicio especificado que el cliente

ha contratado, la entidad controla el bien o servicio especificado antes de

que sea transferido al cliente. Esto es porque la entidad obtiene en

primer lugar el control de los insumos necesarios para proporcionar el

bien o servicio especificado (que incluye los bienes o servicios de terceros)

y dirige su uso para crear el producto combinado que es el bien o servicio

especificado.

B35B Cuando (o a medida que) una entidad que es un principal satisface una

obligación de desempeño, la entidad reconoce los ingresos de actividades

ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener

derecho a cambio de los bienes o servicios transferidos.

B36 Una entidad es un agente si la obligación de desempeño de la entidad consiste

en organizar el suministro del bien o servicio especificado por un tercero. Una

entidad que es un agente no controla el bien o servicio especificado

proporcionado por un tercero antes de que dicho bien o servicio sea transferido

al cliente. Cuando (o a medida que) una entidad que es un agente satisface una

obligación de desempeño, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias

por el importe de cualquier pago o comisión a la que espere tener derecho a

cambio de organizar que los bienes o servicios especificados sean suministrados

por el tercero. El pago o comisión de una entidad puede ser el importe neto de

la contraprestación que la entidad conserva después de pagar a la otra parte la

contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios a proporcionar por

esa parte.

B37 Indicadores de que una entidad controla el bien o servicio especificado antes de

transferirlo al cliente [y es por ello un principal (véase el párrafo B35)] incluyen,

pero no se limitan a, los siguientes:

(a) La entidad es la responsable principal del cumplimiento del compromiso

de proporcionar el bien o servicio especificado. Esto habitualmente

incluye la responsabilidad de la aceptación del bien o servicio

NIIF 15

A770 \_ IFRS Foundation

especificado (por ejemplo, la responsabilidad principal de que el bien o

servicio cumpla las especificaciones del cliente). Si la entidad es la

responsable principal del cumplimiento del compromiso de suministrar

el bien o servicio especificado, esto puede indicar que el tercero

involucrado en el suministro del bien o servicio especificado está

actuando en nombre de la entidad.

(b) la entidad tiene el riesgo de inventario antes de que se haya transferido

el bien o servicio especificado o después de transferir el control al cliente

(por ejemplo, si el cliente tiene derecho de devolución). Por ejemplo, si la

entidad obtiene, o se compromete a obtener, el bien o servicio

especificado antes de lograr un contrato con un cliente, eso puede

indicar que tiene la capacidad de dirigir el uso y obtener sustancialmente

todos los beneficios restantes del bien o servicio antes de ser transferido

al cliente.

(c) La entidad tiene discreción para establecer el precio del bien o servicio

especificado. La determinación del precio que el cliente paga por el bien

o servicio especificado puede indicar que la entidad tiene la capacidad de

dirigir el uso de ese bien o servicio y obtener sustancialmente todos los

beneficios restantes. Sin embargo, un agente puede tener

discrecionalidad para establecer los precios en algunos casos. Por

ejemplo, un agente puede tener cierta flexibilidad para establecer los

precios para generar ingresos de actividades ordinarias adicionales por

sus servicios de organización de los bienes o servicios sean provistos por

terceros a los clientes.

B37A Los indicadores del párrafo B37 pueden ser más o menos relevantes para la

evaluación del control dependiendo de la naturaleza del bien o servicio

especificado y de los términos y condiciones del contrato. Además, indicadores

diferentes pueden proporcionar evidencia más convincente en contratos

distintos.

B38 Si otra entidad asume las obligaciones de desempeño de la entidad y los

derechos contractuales del contrato, de forma que la entidad deja de estar

obligada a satisfacer la obligación de desempeño de transferir el bien o servicio

especificado al cliente (es decir, la entidad deja de actuar como el principal), la

entidad no reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de esa obligación de

desempeño. En su lugar, la entidad evaluará si reconocer o no los ingresos de

actividades ordinarias para satisfacer una obligación de desempeño a fin de

obtener un contrato para la otra parte (es decir, si la entidad está actuando como

un agente).

**Opciones del cliente sobre bienes o servicios**

**adicionales**

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

NIIF 15

\_ IFRS Foundation A771

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.

NIIF 15

A772 \_ IFRS Foundation

B46 Si una entidad espera tener derecho a un importe por una ganancia por

derechos de clientes no ejercidos en un pasivo del contrato, reconocerá el

importe esperado de dicha ganancia por derechos de clientes no ejercidos como

ingreso de actividades ordinarias en proporción al patrón que siga el cliente

cuando ejerce sus derechos. Si una entidad no espera tener derecho a un

importe por una ganancia por derechos de clientes no ejercidos, reconocerá el

importe esperado de la mencionada ganancia por derechos de clientes no

ejercidos como ingreso de actividades ordinarias cuando la probabilidad de que

el cliente ejerza sus derechos restantes pase a ser remota. Para determinar si una

entidad espera tener derecho a un importe por una ganancia por derechos de

clientes no ejercidos, ésta considerará los requerimientos de los párrafos 56 a 58

sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable.

B47 Una entidad reconocerá un pasivo (y no un ingreso de actividades ordinarias) por

cualquier contraprestación recibida que sea atribuible a derechos no ejercitados

de un cliente que se requiere que la entidad la remita a otra parte, por ejemplo,

una entidad del gobierno de acuerdo con las leyes de propiedad no reclamada

aplicables.

**Pagos iniciales no reembolsables (y algunos costos**

**relacionados)**

B48 En algunos contratos, una entidad cargará a un cliente un pago inicial no

reembolsable en el comienzo del contrato o en un momento cercano al mismo.

Algunos ejemplos incluyen pagos de entrada en contratos de afiliación a

sociedades deportivas, pagos por activación de contratos de telecomunicaciones,

pagos de establecimiento en algunos servicios contratados y pagos iniciales en

algunos contratos de suministro.

B49 Para identificar las obligaciones de desempeño en estos contratos, una entidad

evaluará si el pago está relacionado con la transferencia de un bien o servicio

comprometido. En muchos casos, aun cuando un pago inicial no reembolsable

se relacione con una actividad que la entidad esté obligada a realizar en, o cerca,

del inicio del contrato para cumplir el contrato, esa actividad no da lugar a la

transferencia de un bien o servicio comprometido con el cliente (véase el

párrafo 25). En su lugar, el pago inicial es un pago por adelantado por bienes o

servicios futuros y, por ello, se reconocería como ingreso de actividades

ordinarias cuando se proporcionen dichos bienes o servicios futuros. El periodo

de reconocimiento del ingreso de actividades ordinarias se extendería más allá

del periodo contractual inicial si la entidad concede al cliente la opción de

renovar el contrato, y esa opción proporciona al cliente un derecho significativo

como se describe en el párrafo B40.

B50 Si el pago inicial no reembolsable se relaciona con un bien o servicio, la entidad

evaluará contabilizarlo o no como una obligación de desempeño separada de

acuerdo con los párrafos 22 a 30.

B51 Una entidad puede cargar un pago no reembolsable, o una parte del mismo,

como compensación por costos incurridos al establecer el contrato (u otras

tareas administrativas como se describe en el párrafo 25). Si esas actividades de

establecimiento no satisfacen una obligación de desempeño, la entidad no

considerará dichas actividades (y los costos relacionados) al medir el progreso de

NIIF 15

\_ IFRS Foundation A773

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, licencias sobre cualquiera de los siguientes elementos:

(a) programas informáticos y tecnología;

(b) películas, música y otras formas de difusión y entretenimiento;

(c) franquicias; y

(d) patentes, marcas comerciales y derechos de autor.

B53 Además del compromiso de conceder una licencia (o licencias) a un cliente, una

entidad puede también comprometerse a transferirle otros bienes o servicios.

Esos compromisos pueden estar explícitamente señalados en el contrato o

implícitos en las prácticas tradicionales del negocio, políticas publicadas o

declaraciones específicas de una entidad (véase el párrafo 24). Como con otros

tipos de contratos, cuando un contrato con un cliente incluye un compromiso

para conceder una licencia (o licencias), además de otros bienes o servicios

comprometidos, una entidad aplicará los párrafos 22 a 30 para identificar cada

una de las obligaciones de desempeño del contrato.

B54 Si el compromiso de conceder una licencia no es distinto de otros bienes o

servicios comprometidos en el contrato de acuerdo con los párrafos 26 a 30, una

entidad contabilizará el compromiso de conceder una licencia y esos otros

bienes o servicios comprometidos juntos como una obligación de desempeño

única. Ejemplos de licencias que no son distintas de otros bienes o servicios

comprometidos en el contrato incluyen los siguientes:

(a) una licencia que constituye un componente de un bien tangible y que es

parte integral de la funcionalidad de dicho bien; y

(b) una licencia de la que el cliente puede beneficiarse solo conjuntamente

con un servicio relacionado (tal como un servicio en línea proporcionado

por la entidad que permite al cliente, mediante la concesión de una

licencia, acceder a contenidos).

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:

NIIF 15

A774 \_ IFRS Foundation

(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 [Eliminado]

B58 La naturaleza del compromiso de una entidad al conceder la licencia es un

compromiso de proporcionar un derecho de acceso a la propiedad intelectual de

la entidad si se cumplen todos los criterios siguientes:

(a) el contrato requiere, o el cliente razonablemente espera, que la entidad

lleve a cabo actividades que afectan de forma significativa a la propiedad

intelectual a la que tiene derecho el cliente (véanse los párrafos B59

y B59A);

(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.

B59A Las actividades de una entidad afectan significativamente a la propiedad

intelectual a la que el cliente tiene derecho cuando:

(a) se espera que esas actividades cambien significativamente la forma (por

ejemplo, el diseño o contenido) o la funcionalidad (por ejemplo, la

capacidad de realizar una función o tarea) de la propiedad intelectual; o

(b) la capacidad del cliente de obtener beneficios de la propiedad intelectual

procede sustancialmente o depende, de esas actividades. Por ejemplo, los

beneficios de una marca proceden o dependen, a menudo, de las

actividades continuadas de la entidad que apoyan o mantienen el valor

de la propiedad intelectual.

Por consiguiente, si la propiedad intelectual a la que el cliente tiene derecho

posee una funcionalidad independiente significativa, una parte sustancial del

beneficio de esa propiedad intelectual procede de dicha funcionalidad. Por

consiguiente, la capacidad del cliente de obtener beneficios de esa propiedad

intelectual no se vería significativamente afectada por las actividades de la

entidad a menos que esas actividades cambien de forma significativa su forma o

funcionalidad. Los tipos de propiedad intelectual que, a menudo, tienen

NIIF 15

\_ IFRS Foundation A775

funcionalidad independiente significativa incluyen el software, compuestos

biológicos o fórmulas de fármacos, y contenidos de medios de comunicación

completos (por ejemplo, películas, programas de televisión y grabaciones de

música).

B60 Si los criterios del párrafo 58 se cumplen, una entidad contabilizará el

compromiso de conceder una licencia como una obligación de desempeño

satisfecha a lo largo del tiempo, porque el cliente recibirá y consumirá de forma

simultánea el beneficio procedente del desempeño de la entidad de

proporcionar acceso a su propiedad intelectual a medida que el desempeño tiene

lugar [véase el párrafo 35(a)]. Una entidad aplicará los párrafos 39 a 45 para

seleccionar un método apropiado de medir su progreso hacia la satisfacción

completa de esa obligación de desempeño para dar acceso.

B61 Si los criterios del párrafo B58 no se cumplen, la naturaleza del compromiso de

una entidad es proporcionar un derecho al uso de la propiedad intelectual de la

entidad a medida que dicha propiedad intelectual exista (en términos de forma y

funcionalidad) en el momento concreto en que se concede la licencia al cliente.

Esto significa que el cliente puede redirigir el uso de la licencia en el momento

concreto en que se le transfiere y obtener sustancialmente todos sus beneficios

restantes. Una entidad contabilizará el compromiso de proporcionar un

derecho a utilizar su propiedad intelectual a medida que se satisface la

obligación de desempeño en un momento concreto.Una entidad aplicará el

párrafo 38 para determinar el momento determinado en el cual la licencia se

transfiere al cliente. Sin embargo, el ingreso de actividades ordinarias no puede

reconocerse por una licencia que proporciona un derecho a utilizar la propiedad

intelectual antes del comienzo de periodo durante el cual el cliente es capaz de

utilizar y beneficiarse de ésta. Por ejemplo, si el periodo de una licencia de un

programa informático comienza antes de que una entidad proporcione al

cliente (o haga disponible de otro modo) un código que le permita el uso

inmediato de dicho programa, la entidad no reconocería un ingreso de

actividades ordinarias antes de que se haya proporcionado dicho código (o se

haga disponible por otro medio).

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—un compromiso de defender un derecho de patente no es

una obligación de desempeño porque el acto de defender una patente

protege el valor de los activos de propiedad intelectual de la entidad y

asegura al cliente que la licencia transferida cumple las especificaciones

de la licencia comprometida en el contrato.

NIIF 15

A776 \_ IFRS Foundation

**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).

B63A El requerimiento para una regalía basada en ventas o en uso del párrafo B63 se

aplica cuando la regalía se relaciona solo con una licencia de propiedad

intelectual o cuando ésta es el elemento predominante con el que se relaciona la

regalía (por ejemplo, la licencia de propiedad intelectual puede ser el elemento

predominante con el que se relaciona la regalía cuando la entidad tiene una

expectativa razonable de que el cliente atribuya de forma significativa más valor

a la licencia que a otros bienes o servicios con los que se relaciona la regalía).

B63B Cuando el requerimiento del párrafo B63A se cumple, los ingresos de actividades

ordinarias procedentes de una regalía basada en ventas o en uso se reconocerán

completamente de acuerdo con el párrafo B63. Cuando el requerimiento del

párrafo B63A no se cumple, los requerimientos sobre la contraprestación

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

**Acuerdos de recompra**

B64 Un acuerdo de recompra es un contrato en el que una entidad vende un activo y

también se compromete o tiene la opción (en el mismo contrato o en otro) de

recomprarlo. El activo recomprado puede ser el que se vendió originalmente al

cliente, uno que sea sustancialmente igual, u otro del que el activo

originalmente vendido es un componente.

B65 Los acuerdos de recompra generalmente tienen tres formas:

(a) la obligación de una entidad de recomprar el activo (a término);

(b) el derecho de una entidad de recomprar el activo (una opción de

compra); y

(c) la obligación de una entidad de recomprar el activo a petición del cliente

(una opción de venta).

**Un contrato a término o una opción de compra**

B66 Si una entidad tiene una obligación o un derecho a recomprar el activo

(mediante un contrato a término o una opción de compra), un cliente no obtiene

el control del activo, porque el cliente está limitado en su capacidad de redirigir

el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, aun

cuando el cliente pueda tener posesión física del activo. Por consiguiente, la

entidad contabilizará el contrato de una de las siguientes formas:

NIIF 15

\_ IFRS Foundation A777

(a) un arrendamiento de acuerdo con la NIIF 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 NIIF 9; o

(b) un acuerdo de financiamiento 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

NIIF 15

A778 \_ IFRS Foundation

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.

NIIF 15

\_ IFRS Foundation A779

B80 Una entidad determinará cuándo ha satisfecho su obligación de desempeño de

transferir un producto, evaluando cuándo obtiene el cliente el control de ese

producto (véase el párrafo 38). Para algunos contratos, el control se transfiere

cuando el producto se entrega en la ubicación del cliente o cuando el producto

se envía, dependiendo de los términos del contrato (incluyendo las condiciones

de entrega y envío). Sin embargo, para algunos contratos, un cliente puede

obtener el control de un producto, aun cuando dicho producto permanezca en

posesión física de una entidad. En ese caso, el cliente tiene la capacidad de

redirigir el uso del producto y obtener sustancialmente todos sus beneficios

restantes, aun cuando haya decidido no ejercer su derecho a tomar posesión

física. Por consiguiente, la entidad no controla el producto. En su lugar, la

entidad proporciona servicios de custodia al cliente sobre el activo de éste.

B81 Además de la aplicación de los requerimientos del párrafo 38, para que un

cliente haya obtenido el control de un producto en un acuerdo de entrega

posterior a la facturación, deben cumplirse todos los criterios siguientes:

(a) la razón del acuerdo de entrega posterior a la facturación debe ser formal

(por ejemplo, el cliente ha solicitado el acuerdo);

(b) el producto debe está identificado por separado como que pertenece al

cliente;

(c) el producto debe estar actualmente listo para la transferencia física al

cliente; y

(d) la entidad no puede tener la capacidad de utilizar el producto o

redirigirlo hacia otro cliente.

B82 Si una entidad reconoce el ingreso de actividades ordinarias por la venta de un

producto en la forma de entrega posterior a la facturación, considerará si tiene

obligaciones de desempeño pendientes (por ejemplo, servicios de custodia) de

acuerdo con los párrafos 22 a 30 a las que asignará una parte del precio de la

transacción de acuerdo con los párrafos 73 a 86.

**Aceptación del cliente**

B83 De acuerdo con el párrafo 38(e), la aceptación de un cliente de un activo puede

indicar que el cliente ha obtenido su control. Las cláusulas de aceptación del

cliente permiten a éste cancelar un contrato o requerir que una entidad tome

acciones para remediar que un bien o servicio no cumpla las especificaciones

acordadas. Una entidad considerará estas cláusulas al evaluar cuándo un cliente

obtiene el control de un bien o servicio.

B84 Si una entidad puede determinar de forma objetiva que se ha transferido el

control del bien o servicio al cliente de acuerdo con las especificaciones

acordadas en el contrato, entonces la aceptación del cliente es una formalidad

que no afectaría a la determinación de la entidad de cuándo el cliente ha

obtenido el control del bien o servicio. Por ejemplo, si la cláusula de aceptación

del cliente se basa en el cumplimiento de características de tamaño o peso

especificadas, una entidad podría determinar si esos criterios se han cumplido

antes de recibir confirmación de la aceptación del cliente. La experiencia de la

entidad con contratos para bienes o servicios similares puede proporcionar

evidencia de que un bien o servicio proporcionado al cliente reúne las

NIIF 15

A780 \_ IFRS Foundation

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 pueden

cumplir el objetivo utilizando solo un tipo de categoría para desagregar los

ingresos de actividades ordinarias.

B88 Al seleccionar el tipo de categoría (o categorías) a utilizar para desagregar los

ingresos de actividades ordinarias, una entidad considerará la forma en que se

ha presentado la información sobre los ingresos de actividades ordinarias de la

entidad para otros propósitos, incluyendo todos los siguientes:

(a) información a revelar presentada fuera de los estados financieros (por

ejemplo, publicación de ganancias, informes anuales o presentaciones a

inversores);

(b) información regularmente revisada por la máxima autoridad en la toma

de decisiones 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:

NIIF 15

\_ IFRS Foundation A781

(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).

NIIF 15

A782 \_ IFRS Foundation

**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.

C1B *Aclaraciones a la NIIF 15* Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de

Contratos con Clientes emitida en abril de 2016 modificó los párrafos 26, 27, 29,

B1, B34 a B38, B52, B53, B58, C2, C5 y C7, eliminó los párrafos B57 y añadió los

párrafos B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A y C8A. Una entidad

aplicará esas modificaciones a periodos anuales sobre los que se informa que

comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se permite su aplicación anticipada.

Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con

anterioridad, revelará este hecho.

**Transición**

C2 A efectos de los requerimientos de transición de los párrafos C3 a C8A:

(a) la fecha de aplicación inicial es el comienzo del periodo de presentación

en que la entidad aplique esta Norma; y

(b) un contrato completado es un contrato para el cual la entidad ha

transferido todos los bienes o servicios identificados de acuerdo con la

NIC 11 *Contratos de Construcción*, NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias* e

Interpretaciones relacionadas.

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

NIIF 15

\_ IFRS Foundation A783

presentar esta información para el periodo presente o para periodos

comparativos anteriores, pero no se requiere que lo haga.

C5 Una entidad puede utilizar uno o más de las siguientes soluciones prácticas al

aplicar esta Norma de forma retroactiva de acuerdo el párrafo C3(a):

(a) para los contratos completados, una entidad no necesita reexpresar los

que:

(i) comiencen y finalicen en el mismo periodo anual sobre el que se

informa; o

(ii) sean contratos completados al comienzo del primer periodo

presentado.

(b) para contratos completados que tengan contraprestación variable, una

entidad puede utilizar el precio de la transacción en la fecha en que se

completó el contrato, en lugar de estimar los importes de

contraprestación variable en los periodos sobre el que se informa

comparativos.

(c) para contratos que fueron modificados antes del comienzo del primer

periodo presentado, una entidad no necesita reexpresar de forma

retrospectiva el contrato para esas modificaciones del contrato de

acuerdo con los párrafos 20 y 21. En su lugar, una entidad reflejará el

efecto acumulado de todas las modificaciones que tengan lugar antes del

comienzo del primer periodo presentado al:

(i) identificar las obligaciones de desempeño satisfechas y no

satisfechas;

(ii) determinar el precio de la transacción; y

(iii) asignar el precio de la transacción a las obligaciones de

desempeño satisfechas y no satisfechas.

(d) para todos los periodos de presentación que se presentan antes de la

fecha de la aplicación inicial, una entidad no necesita revelar el importe

de los precios de la transacción asignados a las obligaciones de

desempeño pendientes, ni una explicación de cuándo espera reconocer

ese importe como ingresos de actividades ordinarias (véase el

párrafo 120).

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

NIIF 15

A784 \_ IFRS Foundation

componente del patrimonio, según proceda) del periodo de presentación anual

que incluya la fecha de aplicación inicial. Según este método de transición, una

entidad podría optar por aplicar aplicará esta Norma de forma retroactiva solo a

contratos que no estén completados 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).

C7A Una entidad que aplique esta Norma de forma retroactiva de acuerdo con el

párrafo C3(b) podría usar también la solución práctica descrita en el

párrafo C5(c):

(a) para todas las modificaciones de contratos que tengan lugar antes del

comienzo de primer periodo presentado; o

(b) para todas las modificaciones de contratos que tengan lugar antes de la

fecha de aplicación inicial.

Si una entidad usa esta solución práctica, aplicará esta solución de forma

congruente a todos los contratos y revelará la información requerida por el

párrafo C6.

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).

C8A Una entidad aplicará *Aclaraciones a la NIIF 15* (véase el párrafo C1B) de forma

retroactiva de acuerdo con la NIC 8. Al aplicar las modificaciones de forma

retroactiva, una entidad utilizará las modificaciones como si hubieran estado

incluidas en la NIIF 15 en la fecha de la aplicación inicial. Por consiguiente, una

entidad no aplicará las modificaciones a periodos sobre los que se informa o a

contratos a los que los requerimientos de la NIIF 15 no son aplicables de acuerdo

con los párrafos C2 a C8. Por ejemplo, si una entidad aplica la NIIF 15, de

acuerdo con el párrafo C3(b) solo a contratos que no son contratos completados

en la fecha de aplicación inicial, no reexpresará los contratos completados en la

fecha de aplicación inicial de la NIIF 15, a efectos de estas modificaciones.

**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*;

NIIF 15

\_ IFRS Foundation A785

(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*.

NIIF 15

A786 \_ IFRS Foundation

**Apéndice D**

**Modificaciones a otras NIIF**

*Este Apéndice describe las modificaciones a otras Normas que realizó el IASB cuando finalizó la*

*NIIF 15. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1*

*de enero de 2018. Si una entidad aplica la NIIF 15 para un periodo anterior, dichas modificaciones*

*deben ser aplicadas para ese periodo anterior.*

\* \* \* \* \*

*Las modificaciones contenidas en este Apéndice cuando se emitió esta Norma en 2014 han sido*

*incorporadas al texto de las Normas correspondientes publicadas en este volumen.*

NIIF 15

\_