

# Serie NIF D

## Normas aplicables a problemas de determinación de resultados (incluye el boletín D-7 emitido por la CPC del IMCP)

### Norma de Información Financiera D-1

#### INGRESOS POR CONTRATOS CON CLIENTES

El objetivo de esta Norma de Información Financiera (NIF) es establecer las normas para la valuación, presentación y revelación de los ingresos que surgen de contratos con clientes. La NIF D-1 fue aprobada por unanimidad por el Consejo Emisor del CINIF en octubre de 2015 y entra en vigor para ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2018. Esta NIF elimina la supletoriedad de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 18, *Ingresos de Actividades Ordinarias*, y sus interpretaciones, según se establece en la NIF A-8, *Supletoriedad*.

Capítulo/Sección	Párrafos
INTRODUCCIÓN .....	IN1 - IN15
Preámbulo .....	IN1 - IN4
Razones para emitir la NIF D-1.....	IN5 - IN9
Principales cambios en relación con pronunciamientos anteriores.....	IN10 - IN11
Bases del Marco Conceptual que se utilizaron para la elaboración de esta NIF .....	IN12 - IN14
Convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera .....	IN15
10 OBJETIVO .....	10.1 - 10.4
20 ALCANCE .....	20.1 - 20.6
30 DEFINICIÓN DE TÉRMINOS.....	30.1
40 NORMAS DE RECONOCIMIENTO .....	40.1 - 45.10.13
41 Identificación del contrato (o contratos) con el cliente.....	41.1 - 41.13
42 Identificación de las obligaciones a cumplir.....	42.1 - 42.4.41
43 Determinación del precio de la transacción .....	43.1 - 43.8.4
44 Asignación del precio de la transacción entre las obligaciones a cumplir .....	44.1 - 44.6.3
45 Reconocimiento del ingreso .....	45.1 - 45.10.13
50 NORMAS DE PRESENTACIÓN.....	50.1 - 50.5
60 NORMAS DE REVELACIÓN .....	61.1 - 63.13
61 Contratos con clientes .....	61.1 - 61.3.2
62 Juicios importantes en la aplicación de esta norma .....	62.1 - 62.2
63 Revelaciones específicas para entidades públicas .....	63.1 - 63.13
70 VIGENCIA.....	70.1 - 70.2
80 TRANSITORIOS.....	80.1 - 80.14

**APÉNDICES:**

<b>A Ejemplos ilustrativos:</b> .....	A1 - A268
<b>Identificación del contrato (o contratos) con el cliente</b> .....	A2 - A9
Ejemplo 1 - Cobrabilidad de la contraprestación .....	A3 - A6
Ejemplo 2 - Concesión de precio implícita .....	A7 - A9
<b>Modificación de contratos</b> .....	A10 - A37
Ejemplo 3 - Modificación de un contrato para bienes.....	A11 - A17
Ejemplo 4 - Cambio del precio de la transacción después de una modificación de un contrato .....	A18 - A27
Ejemplo 5 - Modificación de un contrato para servicios.....	A28 - A31
Ejemplo 6 - Modificación resultante de ajustes acumulados de actualización en ingresos.....	A32 - A37
<b>Identificación de las obligaciones a cumplir</b> .....	A38 - A75
Ejemplo 7 - Bienes y servicios que no son separables .....	A39 - A46
Ejemplo 8 - Determinando si los bienes y servicios son separables .....	A47 - A68
Ejemplo 9 - Compromisos explícitos e implícitos en un contrato .....	A69 - A75
<b>Consideraciones de proveedor principal versus agente</b> .....	A76 - A97
Ejemplo 10 - Compromiso de proveer bienes o servicios (la entidad actúa como proveedor principal) .....	A77 - A84
Ejemplo 11 - Arreglo de la entrega de bienes o servicios (la entidad actúa como agente).....	A85 - A91
Ejemplo 12 - La entidad actúa como proveedor principal y como agente en el mismo contrato.....	A92 - A97
<b>Licencias</b> .....	A98 - A125
Ejemplo 13 - Derecho de usar propiedad intelectual.....	A99 - A100
Ejemplo 14 - Derecho de usar propiedad intelectual.....	A101 - A104
Ejemplo 15 - Identificación de una licencia separable.....	A105 - A112
Ejemplo 16 - Derechos de franquicia .....	A113 - A120
Ejemplo 17 - Acceso a propiedad intelectual .....	A121 - A125
<b>Opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales</b> .....	A126 - A137
Ejemplo 18 - Opción que da al cliente un derecho significativo (vales de descuento) .....	A127 - A130
Ejemplo 19 - Opción que no da al cliente un derecho significativo (bienes o servicios adicionales).....	A131 - A133
Ejemplo 20 - Programa de lealtad de clientes.....	A134 - A137
<b>Cobros por adelantado no reembolsables</b> .....	A138 - A141
Ejemplo 21 - Cobro por adelantado no reembolsable .....	A139 - A141
<b>Contraprestación variable</b> .....	A142 - A157
Ejemplo 22 - Estimación de la contraprestación variable.....	A143 - A146
Ejemplo 23 - Derecho a devolver el producto .....	A147 - A152
Ejemplo 24 - Incentivo de descuento por volumen .....	A153 - A157
<b>Garantías</b> .....	A158 - A165
Ejemplo 25 - Garantías.....	A159 - A165
<b>Existencia de un componente importante de financiamiento</b> .....	A166 - A181
Ejemplo 26 - Componente importante de financiamiento y derecho a devolver .....	A167 - A172
Ejemplo 27 - Determinación de la tasa de descuento.....	A173 - A177
Ejemplo 28 - Pago anticipado y evaluación de la tasa de descuento .....	A178 - A181
<b>Contraprestación por pagar a un cliente</b> .....	A182 - A185
Ejemplo 29 - Contraprestación por pagar a un cliente.....	A183 - A185
<b>Asignación del precio de la transacción entre las obligaciones a cumplir</b> .....	A186 - A210
Ejemplo 30 - Metodología de asignación .....	A187 - A189
Ejemplo 31 - Asignación de un descuento.....	A190 - A201
Ejemplo 32 - Asignación de un descuento.....	A202 - A210
<b>Acuerdos de recompra</b> .....	A211 - A218
Ejemplo 33 - Acuerdos de recompra .....	A212 - A218
<b>Acuerdos de entrega posterior a la facturación</b> .....	A219 - A224
Ejemplo 34 - Acuerdo de entrega posterior a la facturación.....	A220 - A224

<b>Satisfacción de obligaciones a cumplir a lo largo del tiempo</b> .....	A225 – A245
Ejemplo 35 – El cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios.....	A226 – A227
Ejemplo 36 – Determinación del uso alternativo y derecho exigible al cobro .....	A228 – A231
Ejemplo 37 – Derecho exigible al cobro por el cumplimiento hasta la fecha .....	A232 – A235
Ejemplo 38 – Determinación de si una obligación de cumplimiento se satisface en un momento determinado o a lo largo del tiempo .....	A236 – A245
<b>Determinación del avance hacia la satisfacción completa de una obligación a cumplir</b> .....	A246 – A255
Ejemplo 39 – Determinación del avance al poner a la disposición los bienes o servicios .....	A247 – A249
Ejemplo 40 – Materiales no instalados .....	A250 – A255
<b>Presentación</b> .....	A256 – A268
Ejemplo 41 – Pasivo del contrato, anticipo del cliente y cuenta por cobrar .....	A257 – A260
Ejemplo 42 – Cuenta por cobrar condicionada reconocida por el cumplimiento de la entidad .....	A261 – A264
Ejemplo 43 – Cuenta por cobrar reconocida por el cumplimiento de la entidad .....	A265 – A268

**B – Diagramas ilustrativos** ..... B.1 – B.5

- B.1 – Pasos a seguir para reconocer un ingreso**
- B.2 – Identificación de un contrato**
- B.3 – Modificación de contratos**
- B.4 – Identificación de obligaciones a cumplir separables**
- B.5 – Satisfacción de obligaciones a cumplir a lo largo del tiempo**

**C – Bases para conclusiones** ..... BC1 – BC23

**CONSEJO EMISOR DEL CINIF QUE APROBÓ LA EMISIÓN DE LA NIF D-1**

### Preámbulo

- IN1** Previo a la emisión de esta Norma de Información Financiera (NIF) D-1, *Ingresos por contratos con clientes*, existía un vacío en la normativa contable mexicana, el cual podía atenderse supletoriamente, a través de la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 18, *Ingresos de Actividades Ordinarias*, y sus interpretaciones, según se establece en la NIF A-8, *Supletoriedad*; sin embargo, la NIC 18 no contemplaba los últimos cambios suscitados en el ámbito contable internacional y, por ende, se reformuló a la luz de las nuevas circunstancias, originando la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 15, *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, la cual entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2018.
- IN2** Esta NIF establece los principios de presentación de información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, monto, oportunidad e incertidumbre de los ingresos y flujos de efectivo que surgen de contratos de una entidad con sus clientes.
- IN3** El principio básico de esta NIF es que una entidad debe reconocer los ingresos cuando transfiere el control sobre los bienes o servicios acordados a los clientes, a cambio del monto que refleje la contraprestación a la cual una entidad considera tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios. Una entidad reconoce los ingresos de acuerdo con ese principio básico mediante la aplicación de los siguientes pasos:
- Paso 1: identificar el contrato (o contratos) con el cliente;
  - Paso 2: identificar las obligaciones a cumplir en el contrato;
  - Paso 3: determinar el precio de la transacción;
  - Paso 4: asignar el precio de la transacción entre las obligaciones a cumplir del contrato; y
  - Paso 5: reconocer el ingreso cuando (o a medida que) la entidad satisface una obligación a cumplir.
- IN4** La NIF también incluye un conjunto integral de requerimientos de información a revelar que da lugar a que una entidad proporcione a los usuarios de los estados financieros información integral sobre la naturaleza, monto, oportunidad e incertidumbre de los ingresos y de los flujos de efectivo que surgen de los contratos con sus clientes.

### Razones para emitir la NIF D-1

- IN5** Antes de la NIF D-1 no existía un pronunciamiento normativo contable mexicano sobre el tema de reconocimiento de ingresos, y desde 1995 se ha aplicado supletoriamente la NIC 18. Con la emisión de esta NIF, se elimina la supletoriedad de las NIIF y, consecuentemente, se cubre un vacío en la normativa contable mexicana.
- IN6** Los ingresos son un dato sumamente importante para los usuarios de los estados financieros al evaluar el rendimiento financiero de una entidad. Los requerimientos existentes de reconocimiento de los ingresos contenidos en la NIC 18 supletoria diferían de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de los Estados Unidos de América (US GAAP) y ambos conjuntos de requerimientos necesitaban mejoras. Los requerimientos de reconocimiento de los ingresos de las NIIF previas proporcionaban guías limitadas y, por consiguiente, las dos principales normas de reconocimiento de ingresos, la NIC 18 y la NIC 11, *Contratos de Construcción*, podrían ser difíciles de aplicar en transacciones complejas. Además, la NIC 18 proporcionaba guías limitadas sobre muchos temas importantes de los ingresos, tales como el reconocimiento de acuerdos con elementos múltiples. Por el contrario, los US GAAP comprendían múltiples pronunciamientos sobre el reconocimiento de ingresos, junto con numerosos requerimientos para sectores industriales o transacciones específicos, los cuales daban lugar, en algunas ocasiones, a un reconocimiento diferente para transacciones económicamente similares.

- IN7** Por consiguiente, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés) y el emisor nacional de normas de los Estados Unidos de América, el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB), desarrollaron un proyecto conjunto para clarificar los principios para el reconocimiento de ingresos y para emitir una norma común sobre ingresos para las NIIF y los US GAAP que:
- a) eliminara las incongruencias y debilidades de los requerimientos anteriores sobre el reconocimiento de ingresos;
  - b) proporcionara un marco más sólido para abordar los problemas de reconocimiento de los ingresos;
  - c) mejorara la comparabilidad de las prácticas de reconocimiento de ingresos entre entidades, sectores industriales, jurisdicciones y mercados de capital;
  - d) proporcionara información más útil a los usuarios de los estados financieros a través de mejores requerimientos sobre información a revelar; y
  - e) simplificara la preparación de los estados financieros, reduciendo el número de normas a las que una entidad debe hacer referencia.
- IN8** El aspecto principal en el reconocimiento de los ingresos es determinar cuándo deben reconocerse. El ingreso se reconoce cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad y estos beneficios puedan ser valuados confiablemente. Esta NIF identifica las circunstancias en las cuales se cumple con estos criterios y, por consiguiente, cuándo deben reconocerse los ingresos. Asimismo, proporciona guías prácticas sobre la aplicación de estos criterios.
- IN9** El resultado del proyecto conjunto mencionado en el párrafo anterior es la NIIF 15, y la Accounting Standards Codification (ASC) 606 de los US GAAP, ambas intituladas *Revenue from Contracts with Customers*. La nueva normativa de las NIIF y los US GAAP convergen casi en su totalidad, con mínimas diferencias entre las dos.

### **Principales cambios en relación con pronunciamientos anteriores**

- IN10** Dado que previamente no existía un pronunciamiento normativo contable mexicano sobre el tema de reconocimiento de ingresos, los principales cambios aquí comentados representan los cambios entre la NIC 18 y esta NIF. Uno de los impactos más importantes de esta NIF es dar mayor consistencia en el reconocimiento de los ingresos a través de la eliminación de las debilidades en la normativa supletoria anterior que resultaba en una diversidad de aplicación en la práctica, lo que implica que la naturaleza y el grado de los cambios variaran entre entidades e industrias. Algunas industrias pueden experimentar cambios significativos por esta NIF, mientras que el impacto para otras industrias puede ser mínimo. En muchos casos, los requerimientos de esta NIF pueden ser consistentes con los requerimientos y prácticas anteriores, limitando así los impactos de esta NIF para muchas entidades.
- IN11** Al evaluar la naturaleza de los cambios en el reconocimiento de los ingresos, se considera que los siguientes aspectos del nuevo modelo pueden resultar en los cambios más significativos e importantes para algunas entidades:
- a) la transferencia del control, base para la oportunidad del reconocimiento de los ingresos. La normativa anterior requería el reconocimiento de ingresos para bienes cuando había transferencia de los riesgos y beneficios y, para servicios, al prestarse el servicio;
  - b) la identificación de las obligaciones a cumplir en un contrato. La normativa anterior incluía pocos requerimientos y sólo mencionaba que el ingreso podría reconocerse para "componentes separados identificables" en una sola transacción, sin proporcionar orientación de cómo determinar que es un "componente separado identificable";

- c) la asignación del precio de la transacción entre las obligaciones a cumplir con base en los precios de venta independientes. Antes de esta NIF, no existían requerimientos generales en las NIIF para asignar la contraprestación a las diversas obligaciones;
- d) la introducción del concepto de *cuenta por cobrar condicionada*. Cuando una entidad satisface una obligación a cumplir y tiene ya un derecho incondicional a la contraprestación porque sólo se requiere el paso del tiempo antes de que el pago de esa contraprestación sea exigible, se reconoce una cuenta por cobrar. Sin embargo, en otros casos, una entidad satisface una obligación a cumplir pero no tiene un derecho incondicional a la contraprestación, porque necesita primero satisfacer otra obligación a cumplir del mismo contrato. En estos casos, la entidad tiene una *cuenta por cobrar condicionada*. Es importante hacer la distinción entre una *cuenta por cobrar condicionada* y una cuenta por cobrar, porque se proporciona a los usuarios información relevante sobre los riesgos asociados con los distintos derechos de la entidad en un contrato. Aunque ambas estarían sujetas al riesgo crediticio, una *cuenta por cobrar condicionada* está también sujeta a otros riesgos, por ejemplo, el de cumplir otra obligación del mismo contrato;
- e) el reconocimiento de derechos de cobro. En algunos casos, una entidad puede tener un derecho incondicional a la contraprestación antes de que haya satisfecho una obligación a cumplir. Por ejemplo, una entidad puede celebrar un contrato no cancelable que requiere que el cliente pague la contraprestación antes que la entidad proporcione los bienes o servicios, o en caso contrario, el cliente estaría sujeto a una penalización. En esos casos, en la fecha en que el pago del cliente sea exigible, la entidad tiene un derecho incondicional a la penalización (una cuenta por cobrar) y se genera un pasivo del contrato por la obligación a cumplir pendiente de satisfacer. Cabe mencionar que de acuerdo con la normativa anterior, se revelaban pero no se reconocían estos derechos de cobro. En estos casos, la entidad sólo podrá reconocer los ingresos hasta la transferencia del control sobre los bienes o servicios; y
- f) la valuación del ingreso. La normativa anterior requería el reconocimiento de ingresos para el traspaso de bienes y servicios al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir, pero no existía orientación de cómo aplicar dicho principio. Esta NIF establece requerimientos y orientación sobre cómo valorar la contraprestación variable y otros aspectos, como el reconocimiento de componentes importantes de financiamiento, la contraprestación distinta del efectivo y la contraprestación pagadera a un cliente (por ejemplo, un crédito que el cliente puede aplicarse contra los montos adeudados a una entidad).

### **Bases del Marco Conceptual que se utilizaron para la elaboración de esta NIF**

- IN12** Esta NIF se fundamenta en el Marco Conceptual comprendido en las NIF que integran la Serie NIF A, particularmente en la NIF A-2, *Postulados básicos*, con respecto de la devengación contable y la valuación.
- IN13** Se fundamenta también en la NIF A-1, *Estructura de las Normas de Información Financiera*, la NIF A-3, *Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros*, así como, la NIF A-4, *Características cualitativas de los estados financieros*, emitidas por el CINIF, que señalan que el objetivo esencial de la información financiera es ser de utilidad al usuario general en la toma de sus decisiones económicas.
- IN14** El ingreso se define, en la NIF A-5, *Elementos básicos de los estados financieros*, como el incremento de los activos o el decremento de los pasivos de una entidad, durante un periodo contable, con un impacto favorable en la utilidad o pérdida neta o, en su caso, en el cambio neto en el patrimonio contable y, consecuentemente, en el capital ganado o patrimonio contable, respectivamente.

### **Convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera**

- IN15** Esta NIF relativa al reconocimiento de ingresos por contratos con clientes es totalmente convergente con la NIIF 15 por lo que se refiere a los ingresos. Cabe mencionar que la sección de la NIIF 15 que trata el tema de los costos del contrato no se incluye en esta NIF y se incluye en la NIF D-2, *Costos por contratos con clientes*.

**La NIF D-1, *Ingresos por contratos con clientes*, está integrada por los párrafos incluidos en los capítulos 10 al 80, los cuales tienen el mismo carácter normativo, y los Apéndices A, B y C que no tienen carácter normativo. La NIF D-1 debe aplicarse de forma integral y entenderse en conjunto con el Marco Conceptual establecido en la Serie NIF A.**

## 10 OBJETIVO

---

- 10.1** El objetivo de esta Norma de Información Financiera (NIF) es establecer las normas para la valuación, presentación y revelación de los ingresos que surgen de contratos con clientes en los estados financieros de una entidad económica.
- 10.2** Para cumplir el objetivo del párrafo anterior, el principio básico de esta NIF es que una entidad debe reconocer los ingresos que representan la transferencia del control sobre los bienes o servicios acordados con los clientes por un monto que refleje la contraprestación a que una entidad considera tener derecho, a cambio de dichos bienes o servicios.
- 10.3** Una entidad debe considerar los términos del contrato y todos los hechos y circunstancias relevantes cuando aplique esta NIF. Una entidad debe aplicar esta NIF de forma consistente con los contratos con características similares y en circunstancias parecidas.
- 10.4** Esta NIF especifica el tratamiento contable de un contrato individual con un cliente. Sin embargo, como una solución práctica, una entidad puede aplicar esta NIF a un grupo de contratos (u obligaciones a cumplir) con características similares (un portafolio), si una entidad razonablemente considera que los efectos sobre los estados financieros de aplicar esta NIF al portafolio no diferirían de forma significativa de su aplicación a cada contrato individual (u obligación a cumplir) del portafolio. Al reconocer el ingreso de un portafolio, una entidad debe utilizar estimaciones y suposiciones que reflejen el tamaño y composición del portafolio.

## 20 ALCANCE

---

- 20.1** Esta NIF debe ser aplicada por todas las entidades que emitan estados financieros en los términos establecidos por la NIF A-3, *Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros*.
- 20.2** Una entidad debe aplicar esta NIF a todos los contratos con clientes, excepto en los siguientes casos:
- contratos de arrendamiento tratados en el Boletín D-5, *Arrendamientos*;
  - contratos de seguro tratados en la NIIF 4, *Contratos de Seguro*, emitida por el IASB, la cual es supletoria;
  - instrumentos financieros y otros derechos u obligaciones contractuales tratados en las NIF correspondientes a instrumentos financieros, la NIF B-8, *Estados financieros consolidados o combinados*, la NIF C-7, *Inversiones en asociadas, negocios conjuntos y otras inversiones permanentes*, la NIF C-21, *Acuerdos con control conjunto*; y
  - intercambios de partidas no monetarias (por ejemplo de inventarios) entre entidades en la misma línea de negocios para facilitar ventas a clientes o clientes potenciales.
- 20.3** Una entidad debe aplicar esta NIF a un contrato (distinto de los mencionados en el párrafo anterior) sólo si la contraparte del contrato es un cliente (según se define en la sección 30). Una contraparte del contrato no sería un cliente si, por ejemplo, ha contratado con una 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 en lugar de que la contraparte adquiera los productos o servicios de una entidad.

- 20.4** Un contrato con un cliente puede estar en parte dentro del alcance de esta NIF y en parte dentro del alcance de otras NIF enumeradas en el párrafo 20.2:
- si las otras NIF especifican cómo separar y/o valorar inicialmente una o más partes del contrato, entonces una entidad debe aplicar en primer lugar los requerimientos de separación y/o valuación de dichas NIF. Una entidad debe excluir del precio de la transacción el monto de la parte (o partes) del contrato que se valúan inicialmente de acuerdo con otras NIF y debe aplicar los párrafos 44.1 al 44.6.3 para asignar el precio de la transacción pendiente (si lo hubiera) a cada obligación a cumplir dentro del alcance de esta NIF y a cualesquiera otras partes del contrato identificadas en el siguiente inciso; o
  - si las otras NIF no especifican cómo separar y/o valorar inicialmente una o más partes del contrato, entonces una entidad debe aplicar esta NIF para valorar y/o separar inicialmente la parte (o partes) del contrato.
- 20.5** Los ingresos que no provienen de un contrato con un cliente tampoco se encuentran dentro del alcance de esta NIF.
- 20.6** El tratamiento de los costos incrementales para obtener un contrato con un cliente y de los costos incurridos para cumplir con un contrato con un cliente, que no están incluidos dentro del alcance de otras NIF, queda dentro del alcance de la NIF D-2, *Costos por contratos con clientes*.

## **30 DEFINICIÓN DE TÉRMINOS**

---

- 30.1** Los términos que se listan a continuación se utilizan en esta NIF con los significados que se especifican en el glosario mostrado al final del libro:
- agente,
  - altamente probable,
  - anticipo del cliente,
  - arrendamiento,
  - baja,
  - cliente,
  - contraprestación,
  - contrato,
  - contrato a futuro y forward,
  - control sobre un activo,
  - cuenta por cobrar,
  - cuenta por cobrar condicionada,
  - ingreso por contrato con cliente,
  - obligación a cumplir,
  - pasivo del contrato,
  - precio de la transacción (para un contrato con un cliente), y
  - precio de venta independiente (de un bien o servicio).

**40.1** El principio básico de esta NIF es que una entidad debe reconocer los ingresos por bienes o servicios sobre los cuales ha transferido el control a los clientes a cambio de la contraprestación a la cual la entidad considera tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios. Una entidad debe reconocer los ingresos de acuerdo con ese principio básico mediante la aplicación de los siguientes pasos:

- Paso 1: identificar el contrato (o contratos) con el cliente (ver la sección 41);
- Paso 2: identificar las obligaciones a cumplir en el contrato (ver la sección 42);
- Paso 3: determinar el precio de la transacción (ver la sección 43);
- Paso 4: asignar el precio de la transacción entre las obligaciones a cumplir del contrato (ver la sección 44); y
- Paso 5: reconocer el ingreso cuando (o a medida que) la entidad satisface una obligación a cumplir (ver la sección 45).

**40.2** En algunas situaciones, como en el caso de ventas al menudeo o al contado, los cinco pasos establecidos en el párrafo anterior pueden ocurrir de manera simultánea.

### **41 Identificación del contrato (o contratos) con el cliente<sup>1</sup>**

**41.1** Una entidad debe aplicar esta NIF a un contrato con un cliente siempre y cuando se cumplan todos los criterios siguientes:

- a) las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, verbalmente o de acuerdo con otras prácticas de negocios usuales) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones;
- b) la entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir;
- c) la entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir;
- d) el contrato tiene sustancia económica (es decir, se espera que el riesgo, oportunidad o monto de los flujos de efectivo futuros de la entidad se modifiquen como resultado del contrato); y
- e) es probable que la entidad cobre el monto de la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente. Para determinar si es probable el cobro de dicho monto, la entidad debe considerar sólo la capacidad del cliente y el compromiso que tenga de pagar esa contraprestación a su vencimiento.

**41.2** La exigibilidad de los derechos y obligaciones de un contrato es una cuestión legal. Los contratos pueden ser escritos, verbales o estar implícitos en las prácticas de negocios de la entidad. Las prácticas y procesos para celebrar contratos con clientes pueden variar entre jurisdicciones legales, sectores industriales o comerciales 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 acordados). Una entidad debe considerar esas prácticas y procesos para determinar si un acuerdo con un cliente crea derechos y obligaciones exigibles y cuándo los crea.

---

<sup>1</sup> Ver los ejemplos ilustrativos 1 y 2 en el Apéndice A.

- 41.3** Una entidad debe aplicar esta NIF al periodo contractual en el que las partes del contrato tienen derechos y obligaciones presentes exigibles. Algunos contratos con clientes pueden no tener una duración fija y pueden rescindirse o modificarse por alguna de las partes en cualquier momento. Otros contratos pueden renovarse automáticamente en una forma periódica que esté establecida en el contrato.
- 41.4** Para la aplicación de esta NIF, un contrato no existe si cada parte del contrato tiene el derecho unilateral de terminarlo sin compensar a la otra parte (o partes), y se cumplen los dos criterios siguientes:
- la entidad no ha transferido todavía ningún bien o servicio al cliente; y
  - la entidad no ha recibido, y todavía no tiene derecho a recibir, contraprestación alguna a cambio de los bienes o servicios acordados.
- 41.5** Si al celebrarse un contrato con un cliente, éste cumple los criterios del párrafo 41.1, una entidad no debe evaluar nuevamente el cumplimiento a menos que exista una indicación de un cambio significativo en los hechos y circunstancias. Por ejemplo, si se deteriora de forma significativa la capacidad de un cliente para pagar la contraprestación, una entidad evaluaría nuevamente la probabilidad de cobrar la contraprestación a la que tiene derecho a cambio de los bienes o servicios pendientes de transferir al cliente, para reconsiderar si debe o no reconocerse el ingreso.
- 41.6** Si un contrato con un cliente no cumple aún los criterios del párrafo 41.1, una entidad debe continuar evaluando si éstos se cumplen con posterioridad.
- 41.7** Cuando un contrato con un cliente no cumple aún todos los criterios del párrafo 41.1, y una entidad recibe la contraprestación, dicha entidad debe reconocerla como ingreso sólo hasta que hayan ocurrido alguno de los sucesos siguientes:
- la entidad no tiene obligaciones pendientes de transferir el control sobre bienes o servicios al cliente y toda, o sustancialmente toda, la contraprestación acordada con el cliente se ha recibido y no es reembolsable; o
  - se ha terminado el contrato y la contraprestación recibida del cliente no es reembolsable.
- 41.8** Una entidad debe reconocer la contraprestación recibida de un cliente como pasivo hasta que ocurra uno de los sucesos mencionados en el párrafo anterior, o hasta que posteriormente se cumplan los criterios del párrafo 41.1. Dependiendo de los hechos y circunstancias relacionados con el contrato, el pasivo reconocido representa la obligación de la entidad de transferir el control sobre bienes o servicios en el futuro o de reembolsar la contraprestación recibida. En cualquier caso, el pasivo debe valorarse por el monto de la contraprestación recibida del cliente.

#### *Combinación de contratos*

- 41.9** Una entidad debe combinar dos o más contratos celebrados aproximadamente al mismo tiempo con el mismo cliente (o con partes relacionadas del cliente) y debe tratar los contratos como uno solo, si se cumplen uno o más de los siguientes criterios:
- los contratos se negocian como un paquete con un objetivo comercial único;
  - el monto de la contraprestación a recibir en un contrato depende del precio y/o cumplimiento del otro contrato; o
  - los bienes o servicios acordados en los contratos (o algunos bienes o servicios acordados en cada uno de los contratos) son una sola obligación a cumplir de conformidad con la sección 42.

- 41.10** La modificación de un contrato obedece a un cambio en su alcance o en su precio (o en ambos) que se aprueba por las partes y les crea nuevos derechos y obligaciones exigibles o cambios en los ya existentes. La modificación de un contrato puede aprobarse por escrito, por acuerdo verbal o de forma implícita por las prácticas de negocios. Una entidad debe continuar aplicando esta NIF al contrato existente hasta que la modificación propuesta sea aprobada, tomando en cuenta cualquier cambio en el precio de la transacción conforme a los párrafos 43.8.1 al 43.8.4.
- 41.11** La modificación de un contrato puede existir no obstante que 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 aún no hayan determinado 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 debe considerar 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 debe estimar el cambio en el precio de la transacción que surge de la modificación conforme a los párrafos 43.4.1 al 43.4.5 sobre la estimación de la contraprestación variable y los párrafos 43.4.21 y 43.4.22 sobre la restricción para estimar el monto de la contraprestación variable.
- 41.12** Una entidad debe tratar 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 adicionales que son separables (conforme a los párrafos 42.4.1 al 42.4.5); y
  - b) el monto del contrato se incrementa por un monto de la contraprestación que refleja los precios de venta independientes de la entidad, de los bienes o servicios adicionales acordados y cualquier ajuste apropiado a ese monto para reflejar las nuevas circunstancias del 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 el esfuerzo de vender un bien o servicio similar a un nuevo cliente.
- 41.13** Si la modificación de un contrato no se trata como un contrato separado conforme al párrafo anterior, una entidad debe tratar el efecto en los bienes o servicios acordados pendientes de transferir a la fecha de su modificación de cualquiera de las formas siguientes:
- a) como si fuera la rescisión de un contrato existente y la creación de otro nuevo, si los bienes o servicios pendientes son separables de los transferidos hasta la fecha de la modificación. El monto de la contraprestación a asignar a las obligaciones a cumplir pendientes se determina con la suma de:
    - i) la contraprestación acordada con el cliente (incluyendo los importes ya entregados por el cliente) que se incluyó en la estimación del precio de la transacción y que, por lo tanto, no ha sido aún reconocida como ingreso; y
    - ii) la contraprestación acordada como parte de la modificación del contrato;
  - b) como si fuera una parte del contrato ya existente si los bienes o servicios pendientes no son separables y, por ello, forman parte de una sola obligación a cumplir que está parcialmente satisfecha 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 determinación que la entidad hace del avance hacia la satisfacción completa de la obligación a cumplir, debe reconocerse como un ajuste a los ingresos (ya sea como un incremento o como una reducción en éstos) en la fecha de la modificación del contrato con base en las diferencias acumuladas con el monto ya reconocido;

<sup>2</sup> Ver los ejemplos ilustrativos 3 al 6 en el Apéndice A.

- c) si los bienes o servicios pendientes son una combinación de los elementos a) y b), la entidad debe tratar los efectos de la modificación sobre las obligaciones a cumplir no satisfechas (incluyendo las parcialmente no satisfechas) en el contrato modificado de forma que sea congruente con los objetivos antes señalados.

## **42 Identificación de las obligaciones a cumplir <sup>3</sup>**

**42.1** Una entidad debe determinar al inicio del contrato los bienes y/o servicios acordados con el cliente y debe identificar como una obligación a cumplir cada compromiso de transferir al cliente el control sobre:

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

**42.2** Una serie de bienes o servicios separables tiene el mismo patrón de transferencia al cliente si se cumplen los dos criterios siguientes:

- a) cada bien o servicio separable en la serie sobre el cual la entidad se compromete a transferir el control al cliente cumple los criterios del párrafo 45.9.1 para ser una obligación a cumplir a satisfacer a lo largo del tiempo; y
- b) conforme a los párrafos 45.10.1 y 45.10.2, se utilizaría el mismo método para determinar el avance de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación a cumplir para transferir al cliente el control sobre cada bien o servicio separable en la serie.

## **42.3 Compromisos en contratos con clientes**

**42.3.1** Un contrato con un cliente generalmente señala de forma explícita los bienes o servicios sobre los cuales una entidad se compromete a transferirle el control. Sin embargo, las obligaciones a cumplir identificadas en un contrato pueden no limitarse a los bienes o servicios que se señalan de forma explícita en ese contrato. Esto se debe a que un contrato con un cliente puede incluir de manera implícita también compromisos por las prácticas de negocios, por las políticas publicadas o por declaraciones específicas de una entidad, si, en el momento de celebrar el contrato, dichos compromisos crean una expectativa válida para el cliente de que la entidad le transferirá el control sobre un bien o servicio.

**42.3.2** Las obligaciones a cumplir no incluyen actividades que una entidad debe llevar a cabo para cumplir un contrato, a menos que dichas actividades transfieran el control sobre un bien o servicio al cliente. Por ejemplo, un proveedor de servicios puede necesitar realizar varias tareas administrativas para celebrar un contrato que no transfieren el control sobre ningún servicio al cliente a medida que se van realizando, por lo que dichas actividades no son una obligación a cumplir.

## **42.4 Bienes o servicios separables**

**42.4.1** Dependiendo del contrato, los bienes o servicios acordados pueden incluir, pero no limitarse a, lo siguiente:

- a) venta de bienes producidos por una entidad;
- b) reventa de bienes comprados por una entidad (por ejemplo, inventarios de una tienda);
- c) reventa de derechos sobre bienes o servicios previamente adquiridos por una entidad (por ejemplo, boletos revendidos por una entidad que actúa por su propia cuenta y no como un agente);
- d) realización de una o más tareas contractualmente acordadas para un cliente;

---

<sup>3</sup> Ver los ejemplos ilustrativos 7 al 9 en el Apéndice A.

- e) proveer un servicio permanentemente disponible para proporcionar bienes o servicios (por ejemplo, actualizaciones de programas informáticos que se proporcionan en el momento en que estén disponibles) o poner a disposición bienes o servicios para que un cliente los utilice cómo y cuándo decida;
- f) proveer un servicio de intermediación para que otra parte transfiera el control sobre bienes o servicios al cliente (por ejemplo, actuando como un agente de otra parte, tal como se describe en los párrafos 42.4.6 al 42.4.14);
- g) concesión de derechos sobre 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 distribuidor promete transferir el control sobre un bien o servicio adicional a un individuo que compra el producto al distribuidor);
- h) construcción, fabricación o desarrollo de un activo por cuenta de un cliente;
- i) concesión de licencias (ver los párrafos 42.4.15 al 42.4.28); y
- j) opciones para comprar bienes o servicios adicionales (cuando dichas opciones proporcionan a un cliente un derecho significativo, tal como se describe en los párrafos 42.4.29 al 42.4.33).

**42.4.2** Un bien o servicio que una entidad se compromete a entregar a un cliente es separable, y **en consecuencia** debe reconocerse por separado, si se cumplen los dos criterios siguientes:

- a) el cliente puede beneficiarse del bien o servicio por sí solo o junto con otros recursos que están disponibles de inmediato para él (o sea que el bien o servicio puede separarse); y
- b) el compromiso de la entidad de transferir el control sobre el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato (**considerando** el contexto total del contrato).

**42.4.3** Se considera que un cliente puede beneficiarse de un bien o servicio por sí solo, si éste puede o podría utilizarse, consumirse, venderse por un monto mayor que su valor de desecho, o conservarse para otro propósito, de manera que genere beneficios económicos. En algunos casos, un cliente puede ser capaz de beneficiarse de un bien o servicio por sí solo o junto con otros recursos disponibles de inmediato. Un recurso disponible de inmediato 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 de otras transacciones o sucesos. Varios factores pueden proporcionar evidencia de que el cliente puede beneficiarse de un bien o servicio por sí solo o junto con otros recursos disponibles de inmediato. 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 por sí solo o con otros recursos disponibles de inmediato.

**42.4.4** El objetivo al evaluar si los compromisos de una entidad de transferir bienes o servicios al cliente son identificables por separado de acuerdo con el párrafo 42.4.2b), es determinar si la naturaleza de los compromisos, dentro del contexto del contrato, es transferir cada uno de esos bienes o servicios de forma individual o transferir elementos combinados para los que los bienes o servicios comprometidos son insumos. Los factores que indican que **dos o más compromisos** de transferir el control sobre bienes o servicios a un cliente **no son identificables** por separado de otros compromisos del contrato incluyen, pero no se limitan a, los aspectos siguientes:

- a) la entidad proporciona un servicio significativo para integrarlos con otros bienes o servicios acordados en el contrato para obtener los productos o servicios combinados que el cliente ha contratado. En otras palabras, la entidad está utilizando los bienes o servicios como insumos para producir o entregar los productos o servicios combinados especificados por el cliente. Los productos combinados pueden incluir más de una etapa, elemento o unidad;
- b) uno o más de los bienes o servicios modifica o personaliza, de forma significativa, o se modifican o personalizan de forma significativa, por uno o más de los otros bienes o servicios acordados en el contrato; y

- c) los bienes o servicios son altamente dependientes o están altamente 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.

**42.4.5** Si un bien o servicio acordado no es separable, una entidad debe combinar ese bien o servicio con otros bienes o servicios acordados hasta identificar un grupo de bienes o servicios que sea separable. En algunos casos, eso daría lugar a que la entidad tratara todos los bienes o servicios acordados en un contrato como una obligación a cumplir única.

*Consideraciones de proveedor principal versus agente<sup>4</sup>*

**42.4.6** Cuando un tercero está involucrado en cómo se proporcionan bienes o servicios a un cliente, la entidad debe determinar si la naturaleza de su compromiso es una obligación a cumplir consistente en proveer los bienes o servicios específicos por sí misma (es decir, la entidad actúa como proveedor principal) o bien en intermediar para que esos bienes o servicios se proporcionen por un tercero (es decir, la entidad actúa como agente). Una entidad debe determinar si es un proveedor principal o un agente para cada uno de los bienes o servicios especificados prometidos con el cliente. Un bien o servicio especificado es un bien o servicio separable (o un conjunto de bienes o servicios) a proporcionar al cliente (ver los párrafos 42.4.2 a 42.4.5). Si un contrato con un cliente incluye más de un bien o servicio especificado, una entidad podría ser un proveedor principal para algunos bienes o servicios especificados y un agente para otros.

**42.4.7** Para determinar la naturaleza de su compromiso (como se describe en el párrafo 42.4.6), la entidad debe:

- a) identificar los bienes o servicios especificados a proporcionar al cliente (que, por ejemplo podrían ser el derecho a un bien o servicio a proporcionar por un tercero - ver el párrafo 42.4.1); y
- b) evaluar si controla (como se describe en el párrafo 45.3) cada bien o servicio especificado antes de que el control se transfiera al cliente.

**42.4.8** Una entidad actúa como proveedor principal si controla el bien o servicio especificado antes de que el control se transfiera a un cliente. Sin embargo, una entidad no controla necesariamente un bien especificado si obtiene la propiedad legal sobre ese bien sólo de forma momentánea antes de transferirlo al cliente. Un proveedor principal puede satisfacer una obligación a cumplir por sí misma o puede contratar a un tercero (por ejemplo, un subcontratista) para satisfacer toda o parte de ella en su nombre.

**42.4.9** Cuando un tercero está involucrado en proporcionar bienes o servicios a un cliente, una entidad actúa como proveedor principal si obtiene el control sobre un:

- a) bien u otro activo del tercero que se transfiere posteriormente al cliente;
- b) derecho a un servicio a realizar por el tercero, que otorga a la entidad la capacidad de dirigir al tercero para proporcionar el servicio al cliente por cuenta de la entidad;
- c) bien o servicio del tercero que se combina posteriormente 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 o combinación de bienes o servicios (ver el párrafo 42.4.4a) suministrados por un tercero en el bien o servicio especificado que ha contratado el cliente, ésta 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 al bien o servicio del tercero (que incluye los bienes o servicios de terceros) y dirige su uso para crear el producto combinado que es el bien o servicio especificado.

<sup>4</sup> Ver los ejemplos ilustrativos 10 al 12 en el Apéndice A.

- 42.4.10** Cuando (o a medida que) una entidad que actúa como proveedor principal satisface una obligación a cumplir, la entidad debe reconocer los ingresos por el monto bruto de la contraprestación a la que considera tener derecho a cambio del control del bien o servicio transferido.
- 42.4.11** Una entidad actúa como agente si su obligación a cumplir consiste en intermediar el suministro del bien o servicio especificado por el cliente. Una entidad que actúa como 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 actúa como agente satisface una obligación a cumplir, la entidad debe reconocer los ingresos por el monto de cualquier pago o comisión a la que considera tener derecho a cambio de intermediar el suministro de los bienes o servicios especificados por el principal. El pago o comisión puede ser el monto neto de la contraprestación que la entidad conserva después de pagar al proveedor la contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios a ser proporcionados.
- 42.4.12** Indicadores de que una entidad controla el bien o servicio especificado antes de transferirlo al cliente [y por ello actúa como principal proveedor (ver el párrafo 42.4.8)] incluyen, pero no se limitan a, los siguientes:
- la entidad es la responsable principal del cumplimiento del compromiso de suministrar un bien o servicio especificado, lo que habitualmente incluye la responsabilidad de la aceptabilidad del bien o servicio especificado (por ejemplo, la responsabilidad principal de que el bien o servicio cumpla las especificaciones del cliente). Si una entidad es el 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 por cuenta de la entidad;
  - la entidad tiene el riesgo de inventario antes de que el bien o servicio especificado haya sido transferido a un cliente, o después de la transferencia del control al cliente (por ejemplo, si el cliente tiene un 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 el cliente, eso puede indicar que tiene la capacidad de dirigir el uso y conseguir sustancialmente todos los beneficios restantes del bien o servicio antes de ser transferido al cliente;
  - la entidad tiene la facultad para establecer el precio para el bien o servicio especificado, lo cual puede indicar que la entidad tiene la capacidad de dirigir el uso de ese bien o servicio y obtener sustancialmente la totalidad de los beneficios restantes. Sin embargo, un agente puede tener la facultad de establecer los precios en algunos casos. Por ejemplo, un agente puede tener cierta flexibilidad para establecer los precios con el propósito de generar ingresos adicionales por coordinar el suministro de bienes o servicios de terceros a clientes;
  - la entidad está expuesta al riesgo de crédito por el importe por cobrar a un cliente a cambio del bien o servicio especificado. Por ejemplo, si se requiere que la entidad pague al tercero involucrado en el suministro del bien o servicio especificado independientemente de si cobra al cliente, esto puede indicar que dicha entidad está dirigiendo al tercero en el suministro de los bienes o servicios por su cuenta. Sin embargo, en algunos casos, un agente puede optar por aceptar riesgo crediticio como parte de su servicio integral de coordinar que se provea el suministro del bien o servicio especificado.
- 42.4.13** Los indicadores del párrafo 42.4.12 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 más evidencia convincente en otros contratos.
- 42.4.14** Si otra entidad asume las obligaciones a cumplir y los derechos de un contrato de la entidad, ésta deja de actuar como el proveedor principal y no debe reconocer los ingresos de esa obligación a cumplir. En esos casos, la entidad debe determinar si está actuando como agente.

- 42.4.15** Una licencia establece los derechos de un cliente a la propiedad intelectual de una entidad. Las licencias de propiedad intelectual pueden incluir, pero no se limitan a cualquiera de los siguientes aspectos:
- a) programas informáticos y tecnología;
  - b) películas, música y otras formas de difusión y entretenimiento;
  - c) franquicias; y
  - d) patentes, marcas comerciales y derechos de autor.
- 42.4.16** Además del compromiso de conceder una licencia a un cliente, una entidad puede también comprometerse a transferirle el control sobre otros bienes o servicios. Esos compromisos pueden estar explícitamente señalados en el contrato o implícitos en las prácticas de negocios, políticas publicadas o declaraciones específicas de una entidad (ver el párrafo 42.3.1).
- 42.4.17** Si el compromiso de conceder una licencia no es separable de otros bienes o servicios acordados en el contrato, una entidad debe tratar el compromiso de conceder una licencia y esos otros bienes o servicios acordados como una obligación a cumplir única. Ejemplos de licencias que no son separables de otros bienes o servicios acordados 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 sólo 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).
- 42.4.18** Si la licencia no es separable, una entidad debe aplicar la sección 45 de esta NIF para determinar si la obligación a cumplir (que incluye la licencia acordada) es una obligación a cumplir que se satisface a lo largo del tiempo o en un momento determinado.
- 42.4.19** Si el compromiso de conceder la licencia es separable de otros bienes o servicios acordados en el contrato y es una obligación a cumplir separada, una entidad debe determinar 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 debe considerar si la naturaleza del compromiso es proporcionar al cliente:
- a) un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad, tal como esté a lo largo del periodo de licencia; o
  - b) un derecho a utilizar la propiedad intelectual de la entidad, tal como esté en el momento de concesión de la licencia.
- 42.4.20** La naturaleza del compromiso de una entidad al conceder la licencia es la de proporcionar un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad cuando 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 (ver los párrafos 42.4.21 y 42.4.22);

---

5 Ver los ejemplos ilustrativos 13 al 17 en el Apéndice A.

- 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 inciso a) anterior; y
- c) esas actividades no dan lugar a la transferencia del control sobre un bien o servicio al cliente a medida que dichas actividades tengan lugar (ver el párrafo 42.3.2).

**42.4.21** 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 de negocios, políticas publicadas o declaraciones específicas de la entidad. Aunque no es 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, puede también indicar que el cliente podría razonablemente esperar que la entidad lleve a cabo dichas actividades.

**42.4.22** Las actividades de una entidad afectan de forma significativa a la propiedad intelectual **a la que el cliente tiene derecho** cuando:

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

Por consiguiente, si la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente posee una funcionalidad independiente significativa, una parte sustancial del beneficio de esa propiedad intelectual procede de dicha funcionalidad. Por ello, **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 **dichas actividades cambien de manera significativa su forma o funcionalidad. Los tipos de propiedad intelectual que, a menudo, tienen funcionalidad independiente significativa incluyen el software, compuestos biológicos o fórmulas de fármacos, y contenidos de medios de comunicación completos (por ejemplo, películas, programas de televisión y grabaciones de música).**

**42.4.23** Si los criterios del párrafo 42.4.20 se cumplen, una entidad debe tratar el compromiso de conceder una licencia como una obligación a cumplir a satisfacer a lo largo del tiempo, porque el cliente recibirá y consumirá simultáneamente el beneficio procedente del cumplimiento de la entidad de proporcionar acceso a su propiedad intelectual a medida que la entidad cumple su obligación [ver el párrafo 45.9.1a)]. Una entidad debe aplicar los párrafos 45.10.1 al 45.10.13 para seleccionar un método apropiado para determinar su avance hacia la satisfacción completa de esa obligación a cumplir para dar acceso a la propiedad intelectual.

**42.4.24** Si los criterios del párrafo 42.4.20 no se cumplen, la naturaleza del compromiso de una entidad es proporcionar un derecho al uso de la propiedad intelectual de la entidad tal como existe (en términos de forma y funcionalidad) en el momento en que se concede la licencia al cliente. Esto significa que el cliente puede dirigir el uso de la licencia en el momento en que se le transfiere y obtener sustancialmente todos sus beneficios económicos futuros remanentes. Una entidad debe tratar el compromiso de proporcionar un derecho a utilizar su propiedad intelectual como una obligación a cumplir a satisfacer en un momento determinado. El ingreso por una licencia que proporciona un derecho a utilizar la propiedad intelectual no debe reconocerse antes de que el cliente sea capaz de utilizarla 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 un código que le permita el uso inmediato de dicho programa, la entidad no debe reconocer un ingreso antes de que se haya proporcionado dicho código.

**42.4.25** Una entidad no debe considerar los siguientes factores para 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, los cuales definen los atributos de la licencia acordada, en lugar de definir si la entidad satisface su obligación a cumplir en un momento determinado o a lo largo del tiempo; y
- b) las garantías proporcionadas por la entidad de que tiene una patente válida de la propiedad intelectual y que defenderá esa patente del uso no autorizado, pues un compromiso de defender un derecho de patente no es una obligación a cumplir, 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 acordada en el contrato.

**42.4.26** Una entidad debe reconocer ingresos por regalías basadas en ventas o uso acordadas a cambio de una licencia de propiedad intelectual, sólo cuando (o a medida que) ocurra el último de los siguientes sucesos:

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

**42.4.27** El requerimiento del párrafo 42.4.26 sobre regalías basadas en ventas o en uso se aplica cuando la regalía se relaciona sólo con una licencia de propiedad intelectual o cuando una licencia de propiedad intelectual 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).

**42.4.28** Cuando el requerimiento del párrafo anterior se cumple, deben reconocerse los ingresos procedentes de regalías basadas en ventas o en uso conforme al párrafo 42.4.26. Cuando dicho requerimiento no se cumple, deben aplicarse los requerimientos sobre la contraprestación variable conforme a los párrafos 43.4.1 al 43.4.23.

#### *Opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales<sup>6</sup>*

**42.4.29** Las opciones del cliente para adquirir bienes o servicios adicionales de forma gratuita o con un descuento pueden ser muy diversas, incluyendo incentivos por ventas, premios o puntos al cliente, opciones de renovación del contrato u otros descuentos sobre bienes o servicios futuros.

**42.4.30** Si una entidad concede a un cliente la opción para adquirir bienes o servicios adicionales, esa opción da lugar a una obligación a cumplir sólo si la opción proporciona un derecho significativo al cliente que no recibiría sin la opción (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 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 debe reconocer los ingresos cuando el control sobre dichos bienes o servicios futuros se transfiera o cuando caduque la opción.

**42.4.31** Si un cliente tiene la opción para adquirir un bien o servicio adicional a un precio que reflejaría su precio de venta independiente, esa opción no proporciona al cliente un derecho significativo. En esos casos, la entidad ha realizado una oferta comercial que debe reconocer sólo cuando el cliente ejerza la opción para comprar los bienes o servicios adicionales.

**42.4.32** El párrafo 44.2 requiere que una entidad asigne el precio de la transacción a las obligaciones a cumplir sobre la base del precio de venta independiente relativo. Si el precio de venta independiente de una opción para adquirir bienes o servicios adicionales no es directamente observable, la entidad debe estimarlo. Esa estimación debe reflejar el descuento que el cliente obtendría al ejercer la opción y debe ajustarse por los dos aspectos siguientes:

<sup>6</sup> Ver los ejemplos ilustrativos 18 al 20 en el Apéndice A.

- a) cualquier descuento que el cliente podría recibir sin ejercer la opción; y
- b) la probabilidad de que la opción sea ejercida.

**42.4.33** Si un cliente tiene un derecho significativo para adquirir bienes o derechos futuros de forma gratuita o con un descuento 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 para 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 a la correspondiente contraprestación esperada. Habitualmente, esos tipos de opciones son para renovaciones de contratos (por ejemplo, de teléfonos celulares).

#### *Anticipos de clientes<sup>7</sup>*

**42.4.34** Si un cliente paga una contraprestación (o una entidad tiene un derecho incondicional a recibir un monto como contraprestación, es decir, una cuenta por cobrar) antes de que la entidad transfiera el control sobre un bien o servicio al cliente, la entidad debe reconocer un pasivo del contrato cuando el pago sea exigible, y un anticipo del cliente cuando el pago se realice. Un pasivo del contrato (o un anticipo del cliente) es la obligación pendiente que tiene una entidad de transferir el control sobre bienes o servicios a un cliente respecto de la cual la entidad tiene derecho a (o ha recibido ya) una contraprestación. Una entidad debe dar de baja el anticipo del cliente (y debe reconocer un ingreso) cuando transfiera el control sobre los bienes o servicios y, con ello, satisfaga su obligación a cumplir.

**42.4.35** Un cobro por adelantado no reembolsable que una entidad recibe de un cliente, concede al cliente un derecho a recibir un bien o servicio en el futuro (y obliga a la entidad a estar dispuesta a transferir el control sobre un bien o servicio). Sin embargo, el cliente puede no ejercer todos los derechos contractuales.

**42.4.36** Si una entidad considera tener derecho a una ganancia por cancelación de un anticipo del cliente, debe reconocer el monto esperado de dicha ganancia como un ingreso en proporción al patrón o comportamiento que siga el cliente cuando éste no ejerce sus derechos. Si una entidad no considera tener derecho a un monto por una ganancia por derechos del cliente no ejercidos, debe reconocer la ganancia como ingreso hasta que la probabilidad de que el cliente ejerza sus derechos remanentes sea remota. Para determinar si una entidad considera tener derecho a un monto por una ganancia, ésta debe considerar los requerimientos de los párrafos 43.4.21 y 43.4.22 sobre la restricción para estimar el monto de la contraprestación variable.

**42.4.37** Una entidad debe reconocer un pasivo (y no un ingreso) por la parte del anticipo del cliente que la entidad debe remitir a otra parte (por ejemplo, un impuesto).

**42.4.38** En algunos contratos, una entidad puede cobrar a un cliente un pago por adelantado no reembolsable al inicio del contrato o en un momento cercano al mismo. Algunos ejemplos incluyen cobros de entrada en contratos de afiliación a sociedades deportivas, cobros por activación de contratos de telecomunicaciones, cobros de establecimiento en algunos servicios contratados y cobros por adelantado en algunos contratos de suministro.

**42.4.39** Para identificar las obligaciones a cumplir en estos contratos, una entidad debe determinar si el pago está relacionado con la transferencia del control sobre un bien o servicio acordado. En muchos casos, aun cuando un cobro por adelantado no reembolsable se relacione con una actividad que la entidad esté obligada a realizar en, o cerca, del inicio del contrato para cumplir con el mismo, esa actividad no da lugar a la transferencia del control sobre un bien o servicio acordado con el cliente (ver el párrafo 42.3.2). En estos casos, el cobro por adelantado por bienes o servicios futuros debe reconocerse como un ingreso cuando se proporcionen dichos bienes o servicios futuros. El periodo de reconocimiento del ingreso puede extenderse 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 42.4.30.

<sup>7</sup> Ver los ejemplos ilustrativos 21 y 41 en el Apéndice A.

**42.4.40** Si el cobro por adelantado no reembolsable se relaciona con un bien o servicio, la entidad debe determinar si debe tratarlo como una obligación a cumplir separada conforme a los párrafos 42.1 al 42.4.5.

**42.4.41** Una entidad puede recibir un monto no reembolsable como compensación por recuperación de costos incurridos para celebrar el contrato (u otras tareas administrativas como se describe en el párrafo 42.3.2). Si esas actividades para celebrarlo no satisfacen una obligación a cumplir, la entidad no debe considerar dichas actividades (y los costos relacionados) al determinar el avance conforme al párrafo 45.10.11. Eso se debe a que los costos de las actividades para celebrarlo no representan la transferencia de servicios al cliente. La entidad debe determinar si los costos incurridos para celebrar un contrato han dado lugar a un activo, que debe reconocerse de acuerdo con la NIF D-2.

## **43 Determinación del precio de la transacción**

**43.1** Una entidad debe considerar los términos del contrato y sus prácticas de negocios para determinar el precio de la transacción. El precio de la transacción es el importe de la contraprestación al que la entidad considera tener derecho a cambio de transferir el control sobre los bienes o servicios acordados con el cliente, excluyendo los importes cobrados por cuenta de terceros (por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas). La contraprestación que se establece en un contrato puede incluir montos fijos, montos variables, o ambos.

**43.2** La naturaleza, oportunidad y monto de la contraprestación que se ha acordado con el cliente afecta a la estimación del precio de la transacción. Al determinar el precio de la transacción, una entidad debe considerar los efectos de todos los siguientes aspectos:

- a) la contraprestación variable (ver los párrafos 43.4.1 al 43.4.6 y 43.4.23);
- b) la restricción para estimar el monto de la contraprestación variable (ver los párrafos 43.4.21 y 43.4.22);
- c) la existencia de un componente importante de financiamiento en el contrato (ver los párrafos 43.5.1 al 43.5.6);
- d) las contraprestaciones distintas al efectivo (ver los párrafos 43.6.1 al 43.6.4); y
- e) alguna contraprestación por pagar a un cliente (ver los párrafos 43.7.1 al 43.7.3).

**43.3** Para determinar el precio de la transacción, una entidad debe asumir que los bienes o servicios sobre los cuales se transferirá el control al cliente según lo acordado en el contrato existente, y no debe asumir que el contrato se rescindirá, renovará o modificará.

## **43.4 Contraprestación variable<sup>8</sup>**

**43.4.1** Si la contraprestación acordada en un contrato incluye un monto variable, una entidad debe estimar el monto de la contraprestación a la cual tendrá derecho a cambio de transferir el control sobre los bienes o servicios acordados con el cliente.

**43.4.2** El monto de la contraprestación puede variar debido a descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, reducciones de precio, incentivos, primas a cumplir, 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 monto de la contraprestación sería variable si se vendiera un producto con derecho de devolución o el cliente promete un monto fijo como prima a cumplir en el momento de alcanzar una meta establecida.

---

<sup>8</sup> Ver los ejemplos ilustrativos 22 al 24 en el Apéndice A.

**43.4.3** La variabilidad relacionada con la contraprestación acordada con un cliente puede especificarse 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 que surge de las prácticas de negocios, políticas publicadas o declaraciones específicas de una entidad, que ésta aceptará un monto de la contraprestación que sea menor que el monto señalado en el contrato. Esto es, se espera que la entidad ofrezca una reducción del precio; o
- b) otros hechos y circunstancias indican que la intención de la entidad, al celebrar el contrato con el cliente, es la de ofrecerle una reducción del precio.

**43.4.4** Una entidad debe estimar un monto de la contraprestación variable utilizando alguno de los siguientes métodos, dependiendo de cuál considere que prediga mejor la contraprestación a la que tendrá derecho:

- a) valor esperado - es la suma de los montos ponderados según su probabilidad en un rango de montos de contraprestación posibles. Un valor esperado puede ser una estimación apropiada del monto de la contraprestación variable si una entidad tiene un gran número de contratos con características similares;
- b) monto más probable - es el monto individual más probable en un rango de montos de contraprestaciones posibles (es decir, el desenlace individual más probable del contrato). El monto más probable puede ser una estimación apropiada del monto de la contraprestación variable si el contrato tiene sólo dos desenlaces posibles (por ejemplo, si una entidad logra una prima a cumplir o no la logra).

**43.4.5** Una entidad debe aplicar un método de forma consistente durante la vigencia del contrato al estimar el efecto de una incertidumbre sobre el monto de la contraprestación variable a la que tendrá derecho. Además, una entidad debe considerar toda la información (histórica, actual y pronosticada) que esté razonablemente disponible y debe identificar un rango razonable de montos de contraprestación posibles. La información a utilizar para estimar el monto de la contraprestación variable sería habitualmente similar a la información que la administración utiliza durante el proceso de oferta y propuesta, así como al establecer precios para los bienes o servicios acordados.

#### *Pasivos por reembolsos*

**43.4.6** Una entidad debe reconocer un pasivo por reembolsos, y no un ingreso, si espera reembolsar al cliente toda o parte de la contraprestación. Un pasivo por reembolso **debe valuarse** por el monto de la contraprestación recibida (o por recibir) a la cual la entidad no considera tener derecho. El pasivo por reembolso debe actualizarse al final de cada período para tener en cuenta los cambios en las circunstancias. Para reconocer un pasivo por reembolso relacionado con una venta con derecho a devolución, una entidad debe aplicar los párrafos siguientes.

#### *Venta con derecho a devolución*

**43.4.7** En algunos contratos, una entidad transfiere el control sobre un producto a un cliente y también le concede el derecho a devolver el producto por varias razones y recibir cualquier combinación de lo siguiente:

- a) un reembolso total o parcial de cualquier contraprestación pagada;
- b) un crédito que puede aplicarse contra los montos adeudados, o que se adeudarán a la entidad; y
- c) el cambio por otro producto.

**43.4.8** Para reconocer la transferencia del control sobre productos con un derecho de devolución (y para algunos servicios que se proporcionan sujetos a reembolso), una entidad debe reconocer:

- a) un ingreso por los productos transferidos por el monto de la contraprestación a la que la entidad considera tener derecho; por ello, los ingresos no deben reconocerse para los productos que se estima que sean devueltos;
- b) un pasivo por reembolso de lo que el cliente haya pagado por los productos que se estima sean devueltos; y
- c) un ajuste al costo de ventas y el correspondiente activo por su derecho a recuperar los productos, al reconocer el pasivo por reembolso.

**43.4.9** El compromiso de una entidad de estar dispuesta a aceptar la devolución de un producto durante el periodo de devolución no se debe reconocer como una obligación a cumplir en adición a la obligación de proporcionar un reembolso.

**43.4.10** Para cualquier monto recibido (o por recibir) sobre el que una entidad no considera tener derecho, ésta no debe reconocer ingresos cuando transfiera el control sobre los productos a los clientes, sino que debe reconocer dichos montos recibidos (o por recibir) como un pasivo por reembolso. Posteriormente, al final de cada periodo, la entidad debe actualizar su evaluación de los montos a los que considera tener derecho a cambio de los productos transferidos y debe modificar el precio de la transacción y, por ello, el monto de los ingresos reconocidos.

**43.4.11** Una entidad debe actualizar la valuación del pasivo por reembolso al final de cada periodo por los cambios en las expectativas del monto de los reembolsos y debe reconocer los ajustes que correspondan como ingresos o reducciones de ingresos.

**43.4.12** Un activo reconocido por el derecho de una entidad a recuperar productos de un cliente en el momento de reconocer un pasivo por reembolso debe valuarse considerando el valor en libros del producto previo a su venta (por ejemplo, inventarios) menos cualquier costo esperado para recuperar dichos productos, así como la disminución potencial en el valor para la entidad de los productos devueltos. Al final de cada periodo, una entidad debe actualizar la valuación del activo que surja de los cambios en las expectativas sobre los productos a devolver. Una entidad debe presentar el activo por separado del pasivo por reembolso.

**43.4.13** Los intercambios que hagan los clientes de un producto por otro del mismo tipo, calidad, condición y precio (por ejemplo, un color o talla por otro) no deben considerarse devolución para efectos de la aplicación de esta norma.

**43.4.14** Los contratos en los que un cliente puede devolver un producto defectuoso a cambio de uno no defectuoso deben evaluarse conforme a los párrafos 43.4.15 al 43.4.20 de esta NIF.

#### *Garantías<sup>9</sup>*

**43.4.15** Es habitual que una entidad proporcione una garantía en conexión con la venta de un producto o servicio. La naturaleza de una garantía puede variar de forma significativa entre sectores y contratos. Algunas garantías proporcionan a un cliente la seguridad de que el producto funcionará como las partes pretendían, porque cumple las especificaciones acordadas. Otras garantías proporcionan al cliente un servicio adicional al de asegurar que el producto cumple con las especificaciones acordadas.

**43.4.16** Si un cliente tiene la opción de adquirir una garantía por separado, dicha garantía es un servicio separable, porque la entidad se compromete a proporcionar al cliente el servicio en adición al de asegurar que el producto tiene la funcionalidad descrita en el contrato. En esas circunstancias, una entidad debe reconocer la garantía acordada como una obligación a cumplir conforme a los párrafos 42.1 al 42.4.5, y debe asignar una parte del precio de la transacción a esa obligación a cumplir conforme a los párrafos 44.1 al 44.6.3.

<sup>9</sup> Ver el ejemplo ilustrativo 25 en el Apéndice A.

- 43.4.17** Si un cliente no tiene la opción de comprar una garantía por separado, una entidad debe reconocer la garantía de acuerdo con la NIF C-9, Provisiones, contingencias y compromisos, a menos que la garantía acordada, o parte de ésta, proporcione al cliente un servicio adicional al de asegurar que el producto cumple con las especificaciones acordadas.
- 43.4.18** Para determinar si una garantía proporciona a un cliente un servicio adicional al de asegurar que el producto cumple las especificaciones acordadas, una entidad debe considerar factores tales como:
- 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 acordada no es una obligación a cumplir porque estos requerimientos habitualmente existen para proteger a los clientes del riesgo de comprar productos defectuosos;
  - la extensión del periodo de cobertura de la garantía - cuánto más largo sea el periodo cubierto, más probable será que la garantía acordada resulte en una obligación a cumplir, porque es más probable proporcionar un servicio adicional al de asegurar que el producto cumple con las especificaciones acordadas; y
  - la naturaleza de las tareas que la entidad se compromete a realizar - si es necesario que una entidad realice tareas específicas para asegurar que un producto cumpla las especificaciones acordadas (por ejemplo, un servicio de transporte al devolver un producto defectuoso), entonces es poco probable que esas tareas darán lugar a una obligación a cumplir.
- 43.4.19** Si una garantía, o parte de ésta, proporciona a un cliente un servicio adicional al de asegurar que el producto cumple con las especificaciones acordadas, el servicio acordado es una obligación a cumplir. Por ello, una entidad debe asignar el precio de la transacción al producto y al servicio. Si una entidad se compromete a otorgar una garantía de funcionamiento junto con otra de servicio, pero no puede razonablemente reconocerlas por separado, debe tratar ambas garantías juntas como una obligación a cumplir única.
- 43.4.20** Una ley que requiera que una entidad pague una compensación si sus productos causan daños o perjuicios no da lugar a una obligación a cumplir. 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 al utilizar 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 a cumplir. La entidad debe reconocer estas obligaciones de acuerdo con la NIF C-9, *Provisiones, contingencias y compromisos*.

*Restricción para estimar el monto de la contraprestación variable*

- 43.4.21** Una entidad debe incluir en el precio de la transacción todo o parte del monto de la contraprestación variable estimada conforme al párrafo 43.4.4 sólo en la medida en que sea altamente probable que no ocurra una reversión importante del monto del ingreso acumulado reconocido, cuando posteriormente se resuelva la incertidumbre sobre la contraprestación variable. De lo contrario, la entidad no debe incluir la contraprestación variable en el precio de la transacción.
- 43.4.22** Al determinar si es altamente probable que no ocurra una reversión importante en el monto de los ingresos acumulados reconocidos, al resolverse posteriormente la incertidumbre sobre la contraprestación variable, una entidad debe considerar la probabilidad y la magnitud de la reversión de los ingresos. Los factores que podrían incrementar la probabilidad o la magnitud de una reversión de los ingresos incluyen, pero no se limitan a, cualesquiera de los siguientes aspectos:
- el monto 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, sociales, políticas y fiscales, o un alto riesgo de obsolescencia del bien o servicio acordado;

- b) no se espera que se resuelva la incertidumbre sobre el monto de la contraprestación durante un largo periodo de tiempo;
- c) la experiencia de la entidad (u otra evidencia) con contratos similares es limitada, o esa experiencia (u otra evidencia) tiene un valor predictivo limitado;
- d) la entidad tiene la práctica de ofrecer un amplio rango de reducciones de precios o cambiar los términos y condiciones de pago de contratos similares en circunstancias parecidas; y
- e) el contrato tiene un gran número y amplio rango de montos de contraprestación posibles.

#### *Reevaluación de la contraprestación variable*

**43.4.23** Al final de cada periodo, una entidad debe actualizar el precio estimado de la transacción, actualizando su determinación de si una estimación de la contraprestación variable está restringida, para representar fielmente las circunstancias existentes al final del periodo y los cambios en las circunstancias durante dicho periodo. La entidad debe reconocer los cambios en el precio de la transacción conforme a los párrafos 43.8.1 al 43.8.4.

### **43.5 Existencia de un componente importante de financiamiento en el contrato<sup>10</sup>**

**43.5.1** Al determinar el precio de la transacción, una entidad debe ajustar el monto acordado de la contraprestación para reconocer los efectos del valor del dinero en el tiempo, si la oportunidad de pagos acordada por las partes del contrato (explícita o implícitamente) proporciona al cliente o a la entidad un beneficio importante de financiamiento sobre la venta. Un componente importante de financiamiento puede existir independientemente de si el compromiso de financiamiento se estipula de forma explícita en el contrato, o bien, está implícita en las condiciones de pago acordadas por las partes que participan en el contrato.

**43.5.2** El objetivo de ajustar el monto que se ha acordado como contraprestación para separar un componente importante de financiamiento es que una entidad reconozca los ingresos por un monto que refleje el precio que un cliente habría pagado por los bienes o servicios acordados si hubiera pagado al contado dichos bienes o servicios cuando (o a medida que) el control sobre los mismos se transfiere al cliente. Una entidad debe considerar todos los hechos y circunstancias relevantes para determinar si un contrato contiene un componente de financiamiento y si ese componente de financiamiento es importante en relación con el contrato, incluyendo los dos aspectos siguientes:

- a) la diferencia, si la hubiera, entre el monto de la contraprestación acordada y el precio de venta al contado de los bienes o servicios acordados; y
- b) el efecto combinado de:
  - i) el periodo de tiempo esperado entre el momento en que la entidad transfiere el control sobre los bienes o servicios acordados con el cliente y el momento en que el cliente paga por dichos bienes o servicios; y
  - ii) la tasa de interés prevaleciente en el mercado correspondiente.

**43.5.3** A pesar de la determinación mencionada en el párrafo anterior, un contrato con un cliente no tendría un componente importante de financiamiento si se diesen cualesquiera de los siguientes factores:

- a) el cliente pagó por los bienes o servicios por anticipado y la oportunidad de la transferencia del control sobre dichos bienes o servicios es a discreción del cliente;

<sup>10</sup> Ver los ejemplos ilustrativos 26 al 28 en el Apéndice A.

- b) una parte sustancial de la contraprestación acordada con el cliente es variable y el monto u oportunidad 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 al contado del bien o servicio surge por razones distintas a la de proporcionar financiamiento al cliente o a la entidad, y la diferencia entre dichos montos corresponde razonablemente al motivo de la diferencia. Por ejemplo, las condiciones de pago pueden proporcionar a la entidad o al cliente una protección en caso de que la otra parte no cumpla adecuadamente todas o una parte de sus obligaciones según el contrato.

**43.5.4** Como solución práctica, una entidad no requiere ajustar el monto que se ha acordado como contraprestación para reconocer los efectos de un componente importante de financiamiento si la entidad espera, al inicio del contrato, que el periodo entre el momento en que la entidad transfiere el control sobre un bien o servicio acordado con el cliente y el momento en que el cliente paga por ese bien o servicio, sea de un año o menos.

**43.5.5** Para cumplir el objetivo del párrafo 43.5.2 al ajustar el monto acordado de la contraprestación para dar cuenta de un componente importante de financiamiento, una entidad debe utilizar la tasa de descuento que se reflejaría en una transacción de financiamiento separada entre ésta y su cliente al inicio del contrato. Esa tasa reflejaría las características crediticias del cliente, así como cualquier aval, fianza o garantía colateral proporcionada por el cliente o la entidad, incluidos los activos transferidos en el contrato. Una entidad podría determinar esa tasa como aquella que iguala al precio que el cliente pagaría al contado por los bienes o servicios cuando (o a medida que) el control sobre los mismos se transfiere al cliente. Después del inicio del contrato, una entidad no debe actualizar 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).

**43.5.6** Los ingresos por intereses o gastos por intereses deben reconocerse sólo en la medida en que se reconozca una cuenta por cobrar (o una cuenta por cobrar condicionada) o un pasivo del contrato en relación con el contrato con un cliente.

## **43.6 Contraprestación en una forma distinta al efectivo**

**43.6.1** 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 debe valorar y reconocer dicha contraprestación a su valor razonable.

**43.6.2** Si una entidad no puede estimar confiablemente el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo, la entidad debe valorar dicha contraprestación con base en el precio de venta independiente de los bienes o servicios acordados con el cliente (u otros clientes con características similares) a cambio de la contraprestación.

**43.6.3** 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 las acciones a las que una entidad tiene derecho a recibir de un cliente). Si el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo acordada con 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 debe aplicar los requerimientos de los párrafos 43.4.21 y 43.4.22.

**43.6.4** Si el cliente aporta bienes o servicios (por ejemplo, materiales, equipo o empleados) para facilitar a una entidad el cumplimiento del contrato, ésta debe determinar si obtiene el control sobre dichos bienes o servicios aportados. Si es así, la entidad debe tratar los bienes o servicios aportados como una contraprestación distinta al efectivo recibida del cliente.

## 43.7 Contraprestación por pagar a un cliente<sup>11</sup>

- 43.7.1** La contraprestación pagadera al cliente incluye montos de efectivo que una entidad paga, o espera pagar, al cliente, por conceptos tales como exclusivas, publicidad y otros conceptos similares. Una entidad debe tratar la contraprestación pagadera al cliente como una reducción del precio de la transacción y, por lo tanto, de los ingresos, a menos que el pago al cliente sea a cambio de un bien o servicio separable sobre el cual el cliente transfiere el control a la entidad. Si la contraprestación pagadera al cliente incluye un monto variable, una entidad debe estimar el precio de la transacción conforme a los párrafos 43.4.1 al 43.4.22.
- 43.7.2** Si la contraprestación pagadera al cliente es un pago por un bien o servicio separable procedente del cliente, entonces una entidad debe tratar la compra del bien o servicio de la misma forma que reconoce otras compras procedentes de proveedores. Si el monto de la contraprestación pagadera al cliente supera el valor razonable del bien o servicio separable que la entidad recibe del cliente, entonces la entidad debe reconocer el exceso como una reducción del precio de la transacción. Si la entidad no puede estimar **confiablemente** el valor razonable del bien o servicio recibido del cliente, debe reconocer toda la contraprestación pagadera al cliente como una reducción del precio de la transacción.
- 43.7.3** Si la contraprestación pagadera al cliente se reconoce como una reducción del precio de la transacción, una entidad debe reconocer la reducción de los ingresos cuando (o a medida que) ocurra el último de cualquier de los siguientes sucesos:
- la entidad reconoce los ingresos por la transferencia al cliente del control sobre los bienes o servicios relacionados; y
  - 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 de la entidad.

## 43.8 Cambios en el precio de la transacción

- 43.8.1** Después del inicio 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 monto de la contraprestación a la que una entidad considera tener derecho a cambio de los bienes o servicios acordados.
- 43.8.2** Una entidad debe asignar a las obligaciones a cumplir del contrato cualquier cambio posterior en el precio de la transacción sobre la misma base que al inicio del contrato. Por consiguiente, una entidad no debe reasignar el precio de la transacción para reflejar los cambios en los precios de venta independientes después del inicio del contrato. Los montos asignados a una obligación a cumplir satisfecha deben reconocerse como ingresos, o como una reducción en los ingresos, en el periodo en que el precio de la transacción cambie.
- 43.8.3** Una entidad debe asignar un cambio en el precio de la transacción en su totalidad a una o más, pero no a todas, las obligaciones a cumplir o a bienes o servicios separables de una serie de bienes o servicios que forman parte de una obligación a cumplir única, sólo si se cumplen los criterios del párrafo 44.6.2 al distribuir la contraprestación variable.
- 43.8.4** Una entidad debe identificar si existe un cambio en el precio de la transacción que surge como resultado de una modificación de un contrato, conforme a los párrafos 41.10 al 41.13. Sin embargo, para un cambio en el precio de la transacción que ocurra después de una modificación del contrato, una entidad debe aplicar los tres párrafos anteriores para asignar el cambio en el precio de la transacción en cualesquiera de la siguientes formas que sea procedente:
- una entidad debe asignar el cambio en el precio de la transacción a las obligaciones a cumplir 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 acordada antes de la modificación y ésta se trate conforme al párrafo 41.13a); y

<sup>11</sup> Ver el ejemplo ilustrativo 29 en el Apéndice A.

- b) en todos los demás casos en los que la modificación no se trató como un contrato separado conforme al párrafo 41.12, una entidad debe asignar el cambio en el precio de la transacción a las obligaciones a cumplir del contrato modificado (es decir, a las obligaciones a cumplir que no fueron total o parcialmente satisfechas de forma inmediata después de la modificación).

#### **44 Asignación del precio de la transacción entre las obligaciones a cumplir<sup>12</sup>**

**44.1** La entidad debe asignar el precio de la transacción a cada obligación a cumplir (a cada bien o servicio que sea separable) por un monto que represente la parte de la contraprestación a la cual la entidad considera tener derecho a cambio de transferir el control sobre cada uno de los bienes o servicios acordados con el cliente.

**44.2** Para cumplir el objetivo de la asignación, una entidad debe distribuir el precio de la transacción a cada obligación a cumplir identificada en el contrato basándose en su precio relativo de venta independiente, conforme a los párrafos 44.4.1 al 44.4.5, considerando en adición lo establecido en los párrafos 44.5.1 al 44.5.3 (para distribuir descuentos) y los párrafos 44.6.1 al 44.6.3 (para asignar la contraprestación que incluye montos variables).

**44.3** Los párrafos 44.4.1 al 44.6.3 no se aplican si un contrato tiene sólo una obligación a cumplir. Sin embargo, los párrafos 44.6.1 al 44.6.3 podrían ser aplicables si una entidad se compromete a transferir el control sobre una serie de bienes o servicios separables identificados como una obligación a cumplir única conforme al párrafo 42.1b) y la contraprestación acordada incluye montos variables.

#### **44.4 Asignación con base en los precios de venta independientes**

**44.4.1** Para asignar el precio de la transacción a cada obligación a cumplir basándose en el precio relativo de venta independiente, una entidad debe determinar, al inicio del contrato, el precio de venta independiente del bien o servicio que subyace en cada obligación a cumplir del contrato y debe asignar el precio de la transacción a cada obligación a cumplir en proporción a dichos precios de venta independientes.

**44.4.2** El precio de venta independiente es el precio al que una entidad vendería un bien o servicio acordado 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 con las mismas características. Un precio establecido de forma contractual o el precio de lista de un bien o servicio pueden ser (pero no debe suponerse necesariamente que sean) precios de venta independientes para dicho bien o servicio.

**44.4.3** Si un precio de venta independiente no es directamente observable, una entidad debe estimarlo por el monto que resultaría de la distribución del precio de la transacción que cumpla el objetivo de asignación del párrafo 44.1. Al estimar un precio de venta independiente, una entidad debe considerar toda la información (incluidas las condiciones de mercado, los factores específicos de la entidad y la información sobre el cliente o clientes con las mismas características) que esté razonablemente al alcance de la entidad. Para hacerlo así, una entidad debe maximizar el uso de los datos de entrada observables y debe aplicar métodos de estimación de forma consistente en circunstancias similares.

**44.4.4** Los métodos adecuados para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio incluyen, pero 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 monto 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, ajustando esos precios, según sea necesario, para reflejar los costos y márgenes de la entidad;

<sup>12</sup> Ver los ejemplos ilustrativos 30 al 32 en el Apéndice A.

- b) enfoque del costo esperado más un margen - una entidad podría proyectar sus costos esperados de satisfacer cada obligación a cumplir y luego añadir un margen apropiado para ese bien o servicio; y
- c) enfoque residual - una entidad puede estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio con base en el precio total de la transacción, menos la suma de los precios de venta independientes observables de los otros bienes o servicios acordados en el contrato, sólo si se cumple uno de los criterios siguientes:
  - i) la entidad vende el bien o servicio en cuestión a clientes diferentes (aproximadamente al mismo tiempo) dentro de un rango amplio de montos, siendo el precio de venta altamente variable, por lo que 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).

**44.4.5** Puede ser necesario utilizar una combinación de métodos para estimar los precios de venta independientes de los bienes o servicios acordados 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 cuyos precios de venta independientes son inciertos o altamente variables y, a continuación, utilizar otro método para estimar los precios de venta independientes de los bienes o servicios individuales incluidos en 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 acordado en el contrato, debe determinar si la asignación del precio de la transacción a esos precios de venta independientes sería congruente con el objetivo de asignación del párrafo 44.1 y los requerimientos para estimar los precios de venta independientes del párrafo 44.4.3.

## **44.5 Asignación de un descuento**

**44.5.1** 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 acordados en el contrato supera la contraprestación acordada. Una entidad debe asignar el descuento proporcionalmente a todas las obligaciones a cumplir del contrato, excepto cuando tenga evidencia observable, conforme al párrafo siguiente, de que el descuento está totalmente relacionado sólo con una o más, pero no con todas, las obligaciones a cumplir de un contrato. La asignación proporcional del descuento se debe a que la entidad distribuye el precio de la transacción a cada obligación a cumplir sobre la base de los precios de venta independientes relativos de los bienes o servicios subyacentes separables.

**44.5.2** Un entidad debe asignar un descuento en su totalidad a una o más, pero no a todas, las obligaciones a cumplir del contrato, si se cumplen todos los criterios siguientes:

- a) la entidad vende regularmente cada bien o servicio separable (o cada grupo de bienes o servicios separables) 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 separables 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 inciso anterior 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 a cumplir (u obligaciones a cumplir) a la cual pertenece el descuento total del contrato.

**44.5.3** Si un descuento se asigna en su totalidad a una o más obligaciones a cumplir del contrato, conforme al párrafo anterior, una entidad debe distribuir el descuento antes de utilizar el enfoque residual para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio, conforme al párrafo 44.4.4c).

## **44.6 Asignación de la contraprestación variable**

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

- a) a una o más, pero no a todas, las obligaciones a cumplir del contrato (por ejemplo, una prima puede estar supeditada a que una entidad transfiera el control sobre cierto bien o servicio dentro de un período de tiempo especificado); o
- b) a uno o más, pero no a todos, los bienes o servicios separables que forman parte de una obligación a cumplir única, tal como la contraprestación acordada para el segundo año de un contrato de servicio de limpieza de dos años, que se incrementará sobre la base de los movimientos de un índice de inflación especificado.

**44.6.2** Una entidad debe asignar un monto variable (y los cambios posteriores en ese monto) en su totalidad a una obligación a cumplir o a bienes o servicios separables que forman parte de una obligación a cumplir única, si cumple los dos criterios siguientes:

- a) los términos de un monto variable se relacionan de forma específica con los esfuerzos de la entidad por satisfacer la obligación a cumplir o transferir el control sobre los bienes o servicios separables (o bien con un desenlace específico procedente de satisfacer la obligación a cumplir o de la transferencia del control sobre los bienes o servicios separables); y
- b) la distribución del monto variable de la contraprestación en su totalidad a la obligación a cumplir o al bien o servicio separable es congruente con el objetivo de asignación del párrafo 44.1, al considerar todas las obligaciones a cumplir y términos relativos al pago del contrato.

**44.6.3** Los requerimientos de asignación de los párrafos 44.1 al 44.5.3 deben aplicarse para distribuir el precio restante de la transacción que no cumpla los criterios del párrafo anterior.

## **45 Reconocimiento del ingreso**

**45.1** Una entidad debe reconocer los ingresos cuando (o a medida que) satisfaga una obligación a cumplir mediante la transferencia del control sobre los bienes o servicios acordados (es decir, uno o varios activos) al cliente.

**45.2** Para cada obligación a cumplir identificada conforme a los párrafos 42.1 al 42.4.5, una entidad debe determinar al inicio del contrato, si satisface la obligación a cumplir en un momento determinado o a lo largo del tiempo.

**45.3** Los bienes o servicios son activos (recursos) para el cliente, incluso si sólo lo son de forma momentánea, cuando se reciben y utilizan (como en el caso de muchos servicios). El control sobre un activo incluye la capacidad para dirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios económicos remanentes. El control también incluye la capacidad de impedir que otras entidades dirijan el uso del activo y obtengan sus beneficios. Los beneficios de un activo para el cliente son entradas de recursos o ahorros en salidas de recursos que pueden obtenerse directa o indirectamente de muchas formas, tales como mediante:

- a) el uso del activo para producir bienes o prestar servicios;
- 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) el dar en prenda el activo para garantizar un préstamo; o
- f) la conservación del activo para su futuro uso o disposición.

**45.4** Al determinar si un cliente obtiene el control sobre un activo, una entidad debe considerar cualquier acuerdo para recomprar el activo (ver los párrafos 45.8.2 al 45.8.14).

**45.5** Cuando (o a medida que) una obligación a cumplir se satisface, una entidad debe reconocer como ingresos el precio de la transacción (que excluye las estimaciones de la contraprestación variable que están limitadas conforme a los párrafos 43.4.21 y 43.4.22) asignado a esa obligación a cumplir.

**45.6** Si una entidad transfiere el control de bienes o servicios al cliente antes de que el cliente pague la contraprestación o antes de que sea exigible el cobro, la entidad debe **reconocer** una cuenta por cobrar condicionada, excluyendo cualesquier montos presentados en cuentas por cobrar. Una entidad debe evaluar el deterioro de una cuenta por cobrar condicionada de acuerdo con la norma correspondiente.

**45.7** *Después del reconocimiento inicial de una cuenta por cobrar, cualquier deterioro en el valor de la misma, debe reconocerse como un gasto, atendiendo a lo establecido en la NIF C-16, Deterioro en instrumentos financieros por cobrar.*

## **45.8 Obligaciones a cumplir a satisfacer en un momento determinado**

**45.8.1** Una entidad puede satisfacer una obligación a cumplir en un momento determinado. Para **identificar** el momento en que un cliente obtiene el control sobre un activo y la entidad satisface una obligación a cumplir, la entidad debe considerar los requerimientos de control de los párrafos 45.1 al 45.4. Además, una entidad debe considerar los indicadores de la transferencia del control, que incluyen, pero no se limitan a los siguientes:

- a) la entidad tiene un derecho presente al cobro – si el cliente está ya obligado a pagar por un activo, esto puede indicar que éste ha obtenido la capacidad de dirigir el uso del activo, así como de obtener sustancialmente todos sus beneficios económicos futuros remanentes;
- b) el cliente tiene la propiedad legal del activo – dicho derecho puede indicar quién tiene la capacidad de dirigir el uso de un activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios económicos futuros remanentes, o de restringir el acceso de otras entidades a esos beneficios y, por ello, tiene el control sobre el activo. Por ello, la transferencia de la propiedad legal de un activo puede indicar que el cliente ha obtenido el control sobre el mismo. Si una entidad conserva la propiedad legal sólo como protección frente al incumplimiento de pago del cliente, esos derechos no impedirían al cliente obtener el control sobre un activo;
- c) la entidad ha transferido la posesión física del activo – esto puede indicar que el cliente tiene la capacidad de dirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios económicos futuros remanentes, o de restringir el acceso a otras entidades a esos beneficios. Sin embargo, la posesión física puede no coincidir con el control sobre un activo. Por ejemplo, en algunos acuerdos de recompra y en algunos acuerdos de consignación, un cliente o consignatario puede tener la posesión física de un activo que aún 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;
- d) el cliente tiene los riesgos y beneficios significativos de la propiedad del activo – la transferencia de los riesgos y beneficios puede indicar que el cliente ha obtenido la capacidad de dirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios económicos futuros remanentes. Sin embargo, al determinar los riesgos y beneficios de la propiedad de un activo, una entidad debe excluir cualquier riesgo que dé lugar a una obligación a cumplir separada, adicional a la obligación a cumplir de transferir el

control sobre el activo. Por ejemplo, una entidad puede haber transferido el control sobre un activo a un cliente pero no ha satisfecho todavía una obligación adicional de proporcionar servicios de mantenimiento relacionados; o

- e) el cliente ha aceptado el activo – la aceptación puede indicar que el cliente ha obtenido la capacidad de dirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios económicos futuros remanentes. Para determinar el efecto de una cláusula de aceptación del cliente sobre cuándo se transfiere el control sobre un activo, una entidad debe considerar los párrafos 45.8.21 al 45.8.24.

#### *Acuerdos de recompra<sup>13</sup>*

**45.8.2** Un acuerdo de recompra es aquel por el cual una entidad vende un activo y también se compromete o tiene la opción de recomprarlo. El activo a recomprar puede ser el que se vendió originalmente, uno que sea sustancialmente igual, u otro del que el activo originalmente vendido es un componente.

**45.8.3** Los acuerdos de recompra generalmente tienen tres formas:

- a) la obligación de una entidad de recomprar el activo (un contrato a futuro);
- 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 del cliente).

#### *Un contrato a futuro o una opción de compra*

**45.8.4** Si una entidad tiene una obligación o un derecho a recomprar el activo al cliente (mediante un contrato a futuro o una opción de compra), el cliente no obtiene el control sobre el activo, porque está limitado en su capacidad de dirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios económicos futuros remanentes, aun cuando pueda tener posesión física del activo. Por consiguiente, la entidad debe tratar el contrato como un arrendamiento (si la entidad puede o debe recomprar el activo por un importe que es menor que su precio de venta original) o un acuerdo de financiamiento (si la entidad puede o debe recomprar el activo por un importe que es igual o mayor que su precio de venta original) de acuerdo con la norma correspondiente.

**45.8.5** Al comparar el precio de recompra con el precio de venta, una entidad debe considerar el valor del dinero en el tiempo.

**45.8.6** Si el acuerdo de recompra es un acuerdo de financiamiento, la entidad debe continuar reconociendo el activo y también debe reconocer un pasivo financiero por cualquier contraprestación recibida del cliente. La entidad debe reconocer la diferencia entre el monto de la contraprestación recibida y el monto de la contraprestación a pagar como intereses.

**45.8.7** Si la opción de compra vence sin ejercerse, una entidad debe dar de baja el pasivo y debe reconocer un ingreso.

#### *Una opción de venta del cliente*

**45.8.8** Si una entidad tiene una obligación de recomprar el activo a petición del cliente (una opción de venta del cliente) a un precio que sea menor que el precio de venta original del activo, la entidad debe considerar al inicio del contrato si el cliente tiene un incentivo económico importante para ejercer ese derecho. Si el cliente ejerce ese derecho, está efectivamente pagando a la entidad por el derecho a utilizar un activo especificado por un periodo de tiempo. Por lo tanto, si el cliente tiene un incentivo económico importante para ejercer ese derecho, la entidad debe tratar el acuerdo como un arrendamiento de acuerdo con la normativa relativa.

---

13 Ver el ejemplo ilustrativo 33 en el Apéndice A.

- 45.8.9** Para determinar si un cliente tiene un incentivo económico importante para ejercer ese derecho, una entidad debe considerar 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.
- 45.8.10** Si el cliente no tiene un incentivo económico importante para ejercer su derecho a un precio que sea menor que el precio de venta original del activo pendiente de pago, la entidad debe tratar el acuerdo como si fuera la venta de un producto con un derecho de devolución como se describe en los párrafos 43.4.7 al 43.4.14.
- 45.8.11** 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, debe tratarse como se describe en el párrafo 45.8.6.
- 45.8.12** 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 importante de ejercer su derecho, entonces la entidad debe tratar el acuerdo como una venta con derecho a devolución conforme a los párrafos 43.4.7 al 43.4.14.
- 45.8.13** Al comparar el precio de recompra con el precio de venta, una entidad debe considerar el valor del dinero en el tiempo.
- 45.8.14** Si la opción de venta del cliente vence sin ejercerse, una entidad debe dar de baja el pasivo y debe reconocer el ingreso.

#### *Acuerdos de consignación*

- 45.8.15** Cuando una entidad entrega un producto a otra entidad (tal como un intermediario o distribuidor) para la venta final a clientes, la entidad debe determinar si esa otra parte ha obtenido el control sobre el producto en ese momento. Un producto que se ha entregado a un tercero puede quedar a consignación si ese tercero no ha obtenido el control sobre el producto. Por consiguiente, una entidad no debe reconocer ingresos en el momento de la entrega de un producto a un tercero si el producto entregado se mantiene en consignación.
- 45.8.16** Indicadores de que un acuerdo es de consignación incluyen, pero no se limitan, a los siguientes:
- 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 transcurra un periodo especificado;
  - la entidad es capaz de requerir la devolución del producto o transferir el control sobre el mismo a un tercero (tal como otro intermediario); y
  - el intermediario no tiene una obligación incondicional de pagar por el producto (aunque se le puede requerir un depósito) y tiene el derecho de regresar el producto.

#### *Acuerdos de entrega posterior a la facturación<sup>14</sup>*

- 45.8.17** Un acuerdo de entrega posterior a la facturación es un contrato según el cual una entidad factura a un cliente un producto, pero la entidad conserva la posesión física de éste hasta que se le transfiera el control sobre el mismo al cliente en un momento determinado en el futuro. Por ejemplo, un cliente puede solicitar que una entidad celebre un contrato de este tipo, debido a que carece de espacio disponible para el producto o por retrasos en la programación de su producción.

---

14 Ver el ejemplo ilustrativo 34 en el Apéndice A.

- 45.8.18** Una entidad debe determinar cuándo ha satisfecho su obligación a cumplir de transferir el control sobre un producto, evaluando la fecha de transferencia del control al cliente de ese producto. Para algunos contratos, el control se transfiere cuando el producto se entrega en las instalaciones del cliente o cuando el producto se envía, dependiendo de sus términos. Sin embargo, en algunos casos, un cliente puede obtener el control sobre un producto, aun cuando dicho producto permanezca en posesión física de la entidad que lo vende, en cuyo caso el cliente tiene la capacidad de dirigir el uso del producto y obtener sustancialmente todos sus beneficios económicos futuros remanentes, aun cuando no haya tomado posesión física. Por consiguiente, la entidad no controla el producto, y sólo proporciona servicios de custodia.
- 45.8.19** Además de la aplicación de los requerimientos del párrafo 45.8.1, para que un cliente obtenga el control sobre un producto en un acuerdo de entrega posterior a la facturación, deben cumplirse todos los criterios siguientes:
- la razón del acuerdo de entrega posterior a la facturación debe tener sustancia (por ejemplo, el cliente ha solicitado el acuerdo por escrito, el cual incluye las fechas de entrega y de pago);
  - deben haberse transferido todos los riesgos de propiedad al cliente;
  - no puede haber conservado la entidad ninguna obligación a cumplir sobre el producto;
  - el producto debe estar físicamente identificado por separado, indicando que pertenece al cliente;
  - el producto debe estar ya listo para la transferencia física al cliente; y
  - la entidad no tiene la capacidad de utilizar el producto o redirigirlo hacia otro cliente.
- 45.8.20** Si una entidad reconoce el ingreso por la venta de un producto mediante la entrega posterior a la facturación, debe considerar si tiene obligaciones a cumplir pendientes (por ejemplo, servicios de custodia) a las que debe asignar una parte del precio de la transacción.

#### *Aceptación del cliente*

- 45.8.21** La aceptación de un cliente de un activo puede indicar que el cliente ha obtenido su control. Las cláusulas de aceptación permiten al cliente rescindir un contrato o requerir que una entidad tome acciones para remediar si un bien o servicio no cumple las especificaciones acordadas. Una entidad debe considerar estas cláusulas al determinar cuándo un cliente obtiene el control sobre un bien o servicio.
- 45.8.22** Si una entidad puede determinar de forma objetiva que ha transferido el control sobre el bien o servicio al cliente con base en lo acordado, entonces la aceptación del cliente es una formalidad que no afectaría la determinación de cuándo el cliente ha obtenido el control sobre el bien o servicio. Por ejemplo, si la cláusula de aceptación se basa en el cumplimiento de características de tamaño o peso especificadas, una entidad puede determinar si esos criterios se han cumplido antes de recibir confirmación de la aceptación. La experiencia de la entidad con contratos para bienes o servicios similares puede proporcionar evidencia de que un bien o servicio proporcionado al cliente reúne las especificaciones acordadas en el contrato. Si los ingresos se reconocen antes de la aceptación, la entidad todavía debe considerar si existen obligaciones a cumplir pendientes (por ejemplo, instalación de equipos o pruebas de arranque) y debe determinar si debe tratarlas por separado.
- 45.8.23** En caso contrario, si una entidad no puede determinar de forma objetiva que el bien o servicio proporcionado reúne las especificaciones acordadas, entonces no podría concluir que el cliente ha obtenido el control hasta que la entidad reciba la aceptación del cliente, porque en esa circunstancia la entidad no puede determinar si el cliente tiene la capacidad de dirigir el uso del bien o servicio y de obtener sustancialmente todos sus beneficios económicos futuros remanentes.

**45.8.24** Si una entidad entrega productos a un cliente para prueba o evaluación y éste no se ha comprometido a pagar contraprestación alguna hasta que termine el periodo de prueba, el control sobre el producto no se ha transferido al cliente hasta que éste acepte el producto o se termine el periodo de prueba.

## **45.9 Obligaciones a cumplir a satisfacer a lo largo del tiempo<sup>15</sup>**

**45.9.1** Una entidad transfiere el control sobre un bien o servicio a lo largo del tiempo y, por ello, satisface una obligación a cumplir y reconoce los ingresos a lo largo del tiempo, si se cumple uno de los siguientes criterios:

- a) el cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios a medida que la entidad los proporciona;
- b) el cumplimiento por la entidad crea o mejora un activo que el cliente controla a medida que se crea o mejora el activo; o
- c) el cumplimiento de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad y la entidad tiene un derecho exigible al cobro por el cumplimiento que se haya logrado hasta la fecha.

### *Recepción y consumo simultáneos de los beneficios proporcionados por la entidad*

**45.9.2** Para algunos tipos de obligaciones a cumplir, resultará sencilla la determinación de si un cliente recibe los beneficios a medida que una entidad ejecuta el contrato y simultáneamente los consume a medida que los recibe, tales como los servicios rutinarios y recurrentes (como un servicio de limpieza) en los que la recepción y el consumo simultáneos por el cliente de los beneficios del cumplimiento pueden ser fácilmente identificados.

**45.9.3** Para otros tipos de obligaciones a cumplir, una entidad puede no ser capaz de identificar fácilmente si un cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios del cumplimiento a medida que ésta lo realiza. En esas circunstancias, una obligación a cumplir se satisface a lo largo del tiempo si una entidad determina que un tercero no necesitaría realizar nuevamente y de forma sustancial el trabajo completado hasta la fecha, en caso de que ese tercero tuviera que satisfacer la obligación a cumplir pendiente. Para ello, una entidad debe considerar las dos suposiciones siguientes:

- a) no considerar las restricciones contractuales potenciales o limitaciones prácticas que impedirían que la entidad transfiera la obligación a cumplir pendiente a un tercero; y
- b) suponer que el tercero tuviera que satisfacer la obligación a cumplir pendiente no tendría el beneficio de cualquier activo que esté controlado en el momento presente por la entidad y que mantendría controlado éste si la obligación a cumplir se transfiriera al tercero.

### *El cliente controla el activo a medida que se crea o mejora*

**45.9.4** Para determinar si un cliente controla un activo a medida que se crea o mejora conforme al párrafo 45.9.1b), una entidad debe aplicar los requerimientos de control de los párrafos 45.1 al 45.4 y 45.8.1. El activo que se está creando o mejorando podría ser tangible o intangible.

### *El cumplimiento por la entidad no crea un activo con un uso alternativo*

**45.9.5** Un activo creado por una entidad no tiene un uso alternativo para ella si está contractualmente restringida la posibilidad de redirigir fácilmente el activo a otro uso durante su creación o mejora o tiene limitaciones prácticas de redirigir fácilmente el activo hacia otro uso, una vez que haya sido terminado, tal como su venta a un cliente diferente. La determinación de si un activo tiene un uso alternativo para la entidad se realiza al inicio del contrato. Una entidad no debe actualizar la determinación del uso alternativo de un activo, a menos que las partes del contrato aprueben una modificación que cambie sustancialmente la obligación a cumplir.

<sup>15</sup> Ver los ejemplos ilustrativos 35 al 38 en el Apéndice A.

- 45.9.6** La posibilidad de rescindir el contrato con el cliente original no es una consideración relevante para determinar si la entidad sería capaz de redirigir fácilmente el activo hacia otro uso.
- 45.9.7** Una restricción contractual sobre la capacidad de una entidad de redirigir un activo hacia otro uso debe ser importante para que el activo no tenga un uso alternativo para la entidad, como cuando un cliente pudiera exigir sus derechos al activo si la entidad pretende redirigirlo hacia otro uso. Por el contrario, una restricción contractual no es importante si, por ejemplo, un activo es, en gran medida, intercambiable por otros activos sobre los cuales la entidad podría transferir el control a otro cliente sin infringir el contrato y sin incurrir en costos importantes.
- 45.9.8** Existe una limitación práctica sobre la capacidad de una entidad para redirigir un activo hacia otro uso si una entidad incurriera en pérdidas económicas importantes por redirigir el activo hacia otro uso, tales como costos importantes para adaptar el activo o una pérdida importante al venderlo. Por ejemplo, puede existir una limitación práctica sobre la capacidad de una entidad para redirigir algunos activos que tienen especificaciones de diseño que son únicas para un cliente o están localizadas en áreas remotas que impiden redirigirlos.

*Derecho al cobro por el cumplimiento logrado hasta la fecha*

- 45.9.9** Una entidad debe considerar los términos del contrato y cualquier ley aplicable para determinar si tiene un derecho exigible al cobro por el cumplimiento logrado hasta la fecha. El derecho al cobro por el cumplimiento que haya completado hasta la fecha no necesita ser un monto fijo. Sin embargo, para reconocer los ingresos a lo largo del tiempo, en todo momento la entidad debe tener derecho a un monto que al menos le compense por el cumplimiento logrado hasta la fecha si el cliente u otra parte rescinde el contrato por razones distintas al incumplimiento por la entidad.
- 45.9.10** Un monto que compense a una entidad por el cumplimiento logrado hasta la fecha sería uno que se aproxime al precio de venta de los bienes o servicios ya transferidos (por ejemplo, costos incurridos más un margen razonable), y no una compensación por la pérdida de la potencial ganancia si el contrato se rescindiera.
- 45.9.11** El derecho de una entidad al cobro por el cumplimiento hasta la fecha no necesita ser un derecho incondicional presente. En muchos casos, una entidad tendrá un derecho incondicional al cobro sólo en el momento de alcanzar una meta acordada o hasta la satisfacción completa de la obligación a cumplir. Para determinar si la entidad tiene un derecho al cobro por el cumplimiento hasta la fecha, una entidad debe considerar si tendría un derecho legal exigible para demandar o conservar el monto cobrado por el cumplimiento hasta la fecha si el contrato se rescindiera antes de su finalización, por razones distintas al incumplimiento de la entidad.
- 45.9.12** En algunos contratos, un cliente puede tener derecho a rescindir el contrato sólo en momentos específicos 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 (incluyendo el caso de que un cliente incumpla sus obligaciones), el contrato (u otras leyes) puede otorgar a la entidad el derecho a continuar la transferencia al cliente del control sobre los bienes o servicios acordados y requerirle que pague la contraprestación a la que se comprometió. En esas circunstancias, una entidad tiene un derecho al cobro por el cumplimiento hasta la fecha, puesto que tiene el derecho a continuar cumpliendo sus obligaciones de acuerdo con el contrato y requerir al cliente que cumpla con sus obligaciones (lo cual incluye pagar lo acordado).
- 45.9.13** Para determinar la existencia y exigibilidad de un derecho al cobro por el cumplimiento logrado hasta la fecha, una entidad debe considerar los términos contractuales y las leyes que pudieran ampliar o anular los términos contractuales. Esto podría incluir una determinación de si:
- a) la legislación, las prácticas administrativas o la jurisprudencia confiere a la entidad un derecho al cobro por el cumplimiento hasta la fecha, aun cuando ese derecho no esté establecido en el contrato con el cliente;
  - b) la jurisprudencia relevante indica que otros derechos al cobro similares, por el cumplimiento logrado hasta la fecha en contratos similares, no serían válidos; o

- c) las prácticas tradicionales de negocio de una entidad de optar por no exigir un derecho al pago ha dado lugar a que el derecho haya resultado no exigible en ese entorno legal.

**45.9.14** Los plazos y el esquema de pagos establecidos en un contrato no indican necesariamente si una entidad tiene un derecho exigible al cobro por el cumplimiento logrado hasta la fecha. No obstante que se especifique la oportunidad y monto de la contraprestación pagadera por un cliente, el esquema de pagos puede no proporcionar necesariamente evidencia del derecho de la entidad al cobro por el cumplimiento logrado hasta la fecha. Por ejemplo, el contrato podría especificar que la contraprestación recibida del cliente es reembolsable por razones distintas al incumplimiento por la entidad.

#### **45.10 Determinación del avance hacia la satisfacción completa de una obligación a cumplir<sup>16</sup>**

**45.10.1** Para cada obligación a cumplir a satisfacer a lo largo del tiempo, una entidad debe reconocer los ingresos a lo largo del tiempo evaluando el avance hacia la satisfacción completa de esa obligación. El objetivo al determinar el avance es mostrar el cumplimiento de una entidad al transferir el control sobre los bienes o servicios prometidos.

**45.10.2** Una entidad debe aplicar un método único para determinar el avance de cada obligación a cumplir a lo largo del tiempo y debe aplicarlo de forma consistente a obligaciones a cumplir similares y en circunstancias parecidas. Al final de cada periodo, una entidad debe determinar nuevamente su avance hacia la satisfacción completa de dichas obligaciones.

##### *Métodos para determinar el avance*

**45.10.3** Los métodos apropiados para determinar el avance incluyen métodos de salida y de entrada. Para determinar el método apropiado para determinar el avance, una entidad debe considerar la naturaleza del bien o servicio sobre el cual se comprometió transferir el control al cliente.

**45.10.4** Al aplicar un método para determinar el avance, una entidad debe excluir aquellos bienes o servicios cuyo control no fue transferido al cliente, y al determinar el avance, una entidad sólo debe incluir los bienes o servicios cuyo control sí fue transferido al satisfacer la obligación a cumplir.

**45.10.5** A medida que las circunstancias cambien a lo largo del tiempo, una entidad debe actualizar su determinación del avance para reflejar los cambios en la satisfacción de la obligación a cumplir. Estos cambios en la determinación del avance de una entidad deben tratarse como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIF B-1, *Cambios contables y correcciones de errores*.

**45.10.6** Los métodos que pueden utilizarse para determinar el avance de una entidad hacia la satisfacción completa de una obligación a cumplir que se satisface a lo largo del tiempo conforme a los párrafos 45.9.1 al 45.9.14 incluyen los siguientes:

- a) métodos de salida (bienes o servicios transferidos - ver los párrafos 45.10.7 al 45.10.9); y
- b) métodos de entrada (costos incurridos - ver los párrafos 45.10.10 y 45.10.11).

##### *Métodos de salida*

**45.10.7** Los métodos de salida reconocen los ingresos sobre la base de las valuaciones directas del valor para el cliente de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha en proporción con los bienes o servicios pendientes acordados

<sup>16</sup> Ver los ejemplos ilustrativos 39 y 40 en el Apéndice A.

en el contrato. Los métodos de salida incluyen métodos tales como evaluaciones del cumplimiento logrado hasta la fecha, evaluaciones de resultados alcanzados, metas alcanzadas, tiempo transcurrido y unidades producidas o entregadas. Cuando una entidad evalúa si debe aplicar un método de salida para determinar su avance, debe considerar si el entregable seleccionado representa razonablemente el cumplimiento de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación a cumplir. Un método de salida no proporcionaría una representación fiel del cumplimiento de la entidad si el entregable seleccionado no considerara alguno de los bienes o servicios cuyo control se ha transferido al cliente. Por ejemplo, los métodos de salida basados en unidades producidas o entregadas no representarían razonablemente el cumplimiento de una entidad para satisfacer una obligación a cumplir si, al final del periodo, la entidad ha producido bienes controlados por el cliente que no están incluidos en la valuación de las unidades producidas o entregadas.

- 45.10.8** Como solución práctica, si una entidad tiene derecho a una contraprestación de un cliente por un monto que equivale al valor para el cliente del cumplimiento por la entidad hasta la fecha (por ejemplo, un contrato de servicios en el que una entidad factura un monto fijo por cada hora de servicio prestado), la entidad puede reconocer un ingreso por el monto al que tiene derecho a facturar.
- 45.10.9** Las desventajas de los métodos de salida son que los entregables utilizados para determinar el avance 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 utilizar un método de entrada.

#### *Métodos de entrada*

- 45.10.10** Los métodos de entrada reconocen los ingresos sobre la base de los esfuerzos o recursos empleados por la entidad para satisfacer la obligación a cumplir (por ejemplo, recursos consumidos, horas de mano de obra utilizadas, costos incurridos, tiempo transcurrido u horas de maquinaria utilizadas) en proporción con los recursos totales estimados para satisfacer dicha obligación a cumplir. Si los esfuerzos o recursos de la entidad se incurren uniformemente a lo largo del periodo a cumplir, puede ser apropiado para la entidad reconocer el ingreso sobre una base lineal.
- 45.10.11** Una deficiencia de los métodos de entrada es que puede no haber una relación directa entre los recursos empleados por una entidad y la transferencia del control sobre bienes o servicios al cliente. Por ello, una entidad debe excluir del método de entrada los efectos de cualesquiera costos incurridos que, de acuerdo con el objetivo de determinación del avance del párrafo 45.10.1, no representen el cumplimiento de la entidad para transferir el control sobre los bienes o servicios al cliente. Por ejemplo, al utilizar el método de entrada basado en el costo, puede requerirse un ajuste a la determinación del avance en las siguientes circunstancias:
- a) cuando un costo incurrido no contribuye al avance de una entidad para satisfacer la obligación a cumplir. Por ejemplo, una entidad no reconocería un ingreso sobre los costos incurridos que son atribuibles a ineficiencias significativas en el cumplimiento por la entidad que no estaban consideradas en el monto del contrato (por ejemplo, los costos no esperados de materiales desperdiciados, mano de obra u otras partidas en las que se incurrió para satisfacer la obligación a cumplir).
  - b) cuando un costo incurrido no es proporcional al avance de la entidad para satisfacer la obligación a cumplir. En esas circunstancias, la mejor representación del cumplimiento de la entidad puede ser ajustar el método de entrada para reconocer los ingresos sólo en la medida de ese costo incurrido. Por ejemplo, una representación razonable del cumplimiento de una entidad puede ser el reconocimiento de los ingresos por un monto igual al costo de un bien utilizado para satisfacer una obligación a cumplir, si la entidad espera al inicio del contrato que se cumplan todas las condiciones siguientes:
    - i) el bien no es separable;
    - ii) se espera que el cliente obtenga el control sobre el bien significativamente antes de recibir los servicios relacionados con el bien;

- iii) el costo del bien transferido es importante en relación con los costos totales esperados para satisfacer completamente la obligación a cumplir; y
- iv) la entidad subcontrata ciertos bienes acordados con el cliente y no está significativamente involucrada en el diseño y fabricación del bien (pero la entidad actúa como proveedor principal).

#### *Evaluaciones razonables del avance*

- 45.10.12** Una entidad debe reconocer los ingresos por una obligación a cumplir a satisfacer a lo largo del tiempo sólo si puede determinar razonablemente su avance hacia la satisfacción completa de dicha obligación a cumplir. Una entidad no sería capaz de determinar razonablemente su avance si carece de la información confiable que se requeriría para aplicar un método apropiado de determinación del avance.
- 45.10.13** En algunas circunstancias (por ejemplo, en las primeras etapas de un contrato), una entidad puede no ser capaz de determinar razonablemente la satisfacción de una obligación a cumplir, aunque la entidad espere recuperar los costos incurridos. En esas circunstancias, la entidad debe reconocer un ingreso sólo en la medida de los costos incurridos hasta el momento por los que pueda determinar razonablemente el resultado de la obligación a cumplir.

## **50 NORMAS DE PRESENTACIÓN<sup>17</sup>**

---

- 50.1** Una entidad debe presentar los derechos incondicionales a recibir la contraprestación por la satisfacción de una obligación a cumplir como una cuenta por cobrar. Cuando una entidad tiene el derecho a una contraprestación a cambio de la satisfacción de una obligación a cumplir que está condicionado por algo distinto al paso del tiempo, la entidad tiene una cuenta por cobrar condicionada, **la cual debe** presentarse por separado en el estado de situación financiera.
- 50.2** Cuando una entidad tiene una obligación con un cliente de transferir, o estar dispuesta a transferir, el control sobre bienes o servicios en el futuro, que surge de un derecho incondicional de cobro, debe presentar los efectos correspondientes en el estado de situación financiera como un pasivo del contrato en tanto el cliente no pague el derecho incondicional, o un anticipo del cliente cuando se reciba el pago.
- 50.3** Esta NIF utiliza los términos "cuenta por cobrar condicionada" y "pasivo 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 una cuenta por cobrar condicionada, debe proporcionar información suficiente para que un usuario de los estados financieros distinga entre cuentas por cobrar condicionadas y no condicionadas.
- 50.4** Una entidad debe presentar los ingresos por los contratos con clientes como la principal fuente de ingresos para la entidad, de acuerdo con lo establecido en la NIF B-3, *Estado de resultado integral*.
- 50.5** Una entidad debe presentar los efectos del financiamiento por separado (ingresos por intereses o gastos por intereses) de los ingresos de contratos con clientes en el estado de resultado integral.

---

<sup>17</sup> Ver los ejemplos ilustrativos 41 al 43 en el Apéndice A.

**61      Contratos con clientes**

**61.1** Una entidad debe revelar los siguientes montos del periodo, a menos que se presenten por separado en el estado de resultado integral:

- a) ingresos por los contratos con clientes por separado de los ingresos de otras fuentes; y
- b) cualquier pérdida por deterioro reconocida (de acuerdo con la NIF correspondiente) sobre cualquier cuenta por cobrar o cuenta por cobrar condicionada, la cual debe presentarse por separado de pérdidas por deterioro en otros contratos.

**61.2      Saldos de contratos**

**61.2.1** Una entidad debe revelar la siguiente información:

- a) los saldos inicial y final de las cuentas por cobrar, cuentas por cobrar condicionadas y pasivos de contratos, si no se presentan o revelan por separado;
- b) ingresos reconocidos en el periodo que se incluyeron en el saldo de pasivo del contrato o anticipos de clientes al inicio del periodo; y
- c) **ajustes a** ingresos reconocidos en el periodo procedentes de obligaciones a cumplir satisfechas (o parcialmente satisfechas) en periodos anteriores (por ejemplo, cambios en el precio de la transacción).

**61.2.2** Una entidad debe proporcionar una explicación de los cambios significativos en los saldos de la cuenta por cobrar condicionada, del pasivo del contrato y del anticipo de clientes durante el periodo. La explicación debe incluir información cuantitativa y cualitativa. Ejemplos de cambios en los saldos de las cuentas por cobrar condicionadas y pasivos del contrato de la entidad son los siguientes:

- a) cambios debidos a adquisiciones de negocios;
- b) efectos acumulados de ajustes a ingresos que afectan a la correspondiente cuenta por cobrar condicionada, pasivo del contrato o anticipo del cliente, incluidos los ajustes que surgen de un cambio en la determinación del avance logrado, un cambio en una estimación del precio de la transacción (incluidos los cambios en la determinación de si una estimación de una contraprestación variable está restringida) o una modificación del contrato;
- c) deterioro de una cuenta por cobrar condicionada;
- d) un cambio en el periodo de tiempo para el que un derecho a contraprestación pasa a ser incondicional (es decir, por una cuenta por cobrar condicionada que se reclasifica a una cuenta por cobrar); y
- e) un cambio en el periodo de tiempo para que una obligación a cumplir se satisfaga (es decir, para el reconocimiento de un ingreso que surge de un pasivo del contrato o un anticipo del cliente).

**61.3      Obligaciones a cumplir**

**61.3.1** Una entidad debe revelar información sobre sus obligaciones a cumplir en contratos con clientes, incluyendo una descripción de todos los aspectos siguientes:

- a) cuándo la entidad satisface habitualmente sus obligaciones a cumplir (por ejemplo: en el momento del envío o de la entrega de los bienes, a medida que se presta o en el momento en que se completa el servicio), incluyendo cuándo se satisfacen las obligaciones a cumplir en un acuerdo de entrega posterior a la facturación;

- b) los términos de pago por el cliente significativos (por ejemplo: cuándo se exige habitualmente el cobro, si el contrato tiene un componente importante de financiamiento, si el monto de la contraprestación es variable y si la estimación de la contraprestación variable está habitualmente restringida conforme a los párrafos 43.4.21 y 43.4.22);
- c) la naturaleza de los bienes o servicios sobre los cuales la entidad ha acordado transferir el control;
- d) cualquier obligación a cumplir **como agente** para **que** un tercero **realice** la transferencia del control sobre bienes o servicios;
- e) las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares; y
- f) los tipos de garantías y obligaciones relacionadas.

**61.3.2** Una entidad debe explicar la forma en que se relaciona la oportunidad de satisfacción de sus obligaciones a cumplir [ver el párrafo 61.3.1a)] con la oportunidad habitual de cobros [ver el párrafo 61.3.1b)] y el efecto que esos factores tienen sobre los saldos de la cuenta por cobrar condicionada, del pasivo del contrato y del anticipo del cliente. La explicación proporcionada puede hacerse utilizando información cualitativa.

## **62 Juicios importantes en la aplicación de esta norma**

**62.1** Una entidad debe revelar los juicios y cambios en los juicios realizados en la aplicación de esta NIF que afecten de forma significativa la determinación del monto y momento del reconocimiento de los ingresos por contratos con clientes, utilizados al determinar el momento de satisfacción de las obligaciones a cumplir y el precio de la transacción y los montos asignados a cada obligación a cumplir (ver el párrafo 62.2).

**62.2** Para obligaciones a cumplir que una entidad satisface a lo largo del tiempo, la entidad debe revelar los métodos utilizados para reconocer los ingresos (por ejemplo, una descripción de los métodos de entrada o de los métodos de salida utilizados y la forma en que se han aplicado).

## **63 Revelaciones específicas para entidades públicas**

**63.1** Las entidades públicas que deben cumplir con las NIF deben incluir, además de lo señalado en los párrafos 61.1 al 62.2 anteriores, las revelaciones de los párrafos 63.2 al 63.13. Se recomiendan pero no se exigen estas revelaciones para cualquier entidad no pública.

### *Categorías de ingresos*

**63.2** Una entidad debe revelar en forma separada los ingresos reconocidos por contratos con clientes por categorías. Dichas categorías deben representar la forma en que la naturaleza, monto, oportunidad e incertidumbre de los ingresos y flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos. Una entidad debe aplicar los párrafos 63.3 al 63.5 al seleccionar las categorías a utilizar para disgregar los ingresos.

**63.3** La forma en que los ingresos de una entidad se disgregan depende de los hechos y circunstancias relativos a los contratos de la entidad con clientes. Algunas entidades pueden necesitar utilizar más de una categoría de ingresos para cumplir con lo dispuesto en el párrafo anterior. Otras entidades pueden cumplir el objetivo utilizando sólo una categoría de ingreso.

**63.4** Al seleccionar la categoría (o categorías) a utilizar para disgregar los ingresos, una entidad debe considerar la forma en que se ha presentado la información sobre sus ingresos para otros propósitos, incluyendo todos los siguientes:

- a) información presentada fuera de los estados financieros (por ejemplo, publicación de utilidades, informes anuales o presentaciones a inversionistas);

- b) información regularmente revisada por la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación (MATDO) para evaluar el rendimiento financiero de los segmentos de operación; y
- c) otra información que sea similar a los tipos de información identificados en los dos incisos anteriores y que utiliza la MATDO o solicitan los usuarios externos para evaluar el rendimiento financiero de la entidad o tomar decisiones sobre asignación de recursos.

**63.5** Ejemplos de categorías que puede ser apropiado incluir son, pero no se limitan a, las siguientes:

- a) tipo de bien o servicio (por ejemplo, líneas de productos principales);
- b) región geográfica (por ejemplo, país o región);
- c) mercado o tipo de cliente (por ejemplo, clientes del gobierno y privados);
- d) tipo de contrato (por ejemplo, contratos a precio fijo, o por tiempo y por materiales invertidos);
- e) duración del contrato (por ejemplo, contratos a corto y a largo plazo);
- f) oportunidad de transferencia del control sobre bienes o servicios (por ejemplo, ingresos procedentes de bienes o servicios transferidos a clientes en un momento determinado e ingresos 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).

**63.6** Además, una entidad debe revelar información suficiente para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender la relación entre la información a revelar sobre los ingresos desgregados (conforme al párrafo 63.2) y la información de ingresos que se revela para cada segmento sobre el que se tiene obligación de informar, si la entidad aplica la NIF B-5, *Información financiera por segmentos*.

*Asignación del precio de la transacción entre las obligaciones a cumplir pendientes*

**63.7** Una entidad debe revelar la siguiente información sobre sus obligaciones a cumplir pendientes:

- a) el precio total de la transacción asignado a las obligaciones a cumplir que no estén satisfechas (en su totalidad o en parte) al final del periodo; y
- b) una explicación de cuándo la entidad espera reconocer como ingresos el monto indicado en el inciso anterior, en alguna de las siguientes formas:
  - i) de forma cuantitativa con base en los plazos que sean más apropiados para satisfacer las obligaciones a cumplir remanentes; o
  - ii) dando una descripción cualitativa.

**63.8** Como solución práctica, una entidad no necesita revelar la información del párrafo anterior para una obligación a cumplir si se cumple alguna de las siguientes condiciones:

- a) se espera satisfacer la obligación a cumplir en un año o menos; o
- b) la entidad reconoce los ingresos a medida que satisface la obligación a cumplir, conforme al párrafo 45.10.8.

- 63.9** Una entidad debe explicar de forma cualitativa: a) si está aplicando la solución práctica del párrafo anterior y b) si cualquier contraprestación de contratos con clientes no está incluida en el monto de la transacción y, por ello, no está incluida en la información revelada conforme al párrafo 63.7. Por ejemplo, una estimación del monto de la transacción no incluiría los montos estimados de la contraprestación variable cuya estimación esté restringida (ver los párrafos 43.4.21 y 43.4.22).

*Determinación del momento de satisfacción de obligaciones a cumplir*

- 63.10** Para obligaciones a cumplir que una entidad satisface a lo largo del tiempo, la entidad debe revelar una explicación de por qué los métodos utilizados proporcionan una representación fiel de la transferencia del control sobre bienes o servicios.
- 63.11** Para obligaciones a cumplir que se satisfacen en un momento determinado, una entidad debe revelar los juicios significativos realizados para determinar cuándo el cliente obtiene control sobre los bienes o servicios acordados.

*Determinación del precio de la transacción asignado a las diversas obligaciones a cumplir*

- 63.12** Una entidad debe revelar información sobre los métodos, datos de entrada y supuestos utilizados para todos los casos 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 del dinero en el tiempo y la valuación de contraprestaciones distintas al efectivo;
  - b) determinación de si una estimación de la contraprestación variable está restringida;
  - c) asignación del precio de la transacción, incluyendo la estimación de los precios de venta independientes de los bienes o servicios acordados y la distribución de descuentos y contraprestación variable a una parte específica del contrato (si fuera aplicable); y
  - d) valuación de las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares.

*Soluciones prácticas*

- 63.13** Si una entidad decide utilizar la solución práctica en el párrafo 43.5.4 sobre la existencia de un componente importante de financiamiento en una venta a un plazo de un año o menos, la entidad debe revelar ese hecho.

## **70 VIGENCIA**

---

- 70.1** Las disposiciones contenidas en esta NIF entran en vigor para ejercicios que se inicien a partir del 1º de enero de 2018. Se permite su aplicación anticipada, siempre y cuando se haga junto con la aplicación de la NIF D-2, *Costos por contratos con clientes*. Si una entidad aplica esta NIF de manera anticipada, debe revelar este hecho.
- 70.2** Esta NIF deroga la supletoriedad de la NIC 18, *Ingresos*, la SIC 31, *Ingresos – Permutas de Servicios de Publicidad*, la IFRIC 13, *Programas de Fidelización de Clientes*, y la IFRIC 18, *Transferencias de Activos Procedentes de Clientes*. Adicionalmente, esta NIF, junto con la NIF D-2, *Costos por contratos con clientes*, deroga el Boletín D-7, *Contratos de construcción y de fabricación de ciertos bienes de capital*, y la INIF 14, *Contratos de construcción, venta y prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles*.

- 80.1** Para efectos de los requerimientos transitorios de los párrafos 80.2 a 80.4:
- a) la fecha de aplicación inicial es el inicio del periodo en que la entidad aplique por primera vez esta norma; y
  - b) un contrato terminado es un contrato para el cual la entidad ha transferido todos los bienes o servicios identificados de acuerdo con la normativa anterior aplicable.
- 80.2** Una entidad debe aplicar esta NIF utilizando uno de los dos siguientes métodos:
- a) de forma retrospectiva a cada periodo de presentación previo de acuerdo con la NIF B-1, Cambios contables y correcciones de errores, sujeta a las soluciones prácticas del párrafo 80.4; o
  - b) retrospectivamente con el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta NIF reconocido sólo en la fecha de aplicación inicial, de acuerdo con los párrafos 80.6 al 80.8.
- 80.3** A pesar de los requerimientos del párrafo 24 de la NIF B-1, cuando se aplica por primera vez esta NIF, una entidad sólo necesitará presentar la información cuantitativa requerida por el párrafo 24c) de la NIF B-1 para el periodo anual inmediato que preceda a la fecha de aplicación inicial de esta NIF (el "periodo inmediato anterior") y sólo si la entidad aplica esta NIF de forma retrospectiva conforme al párrafo 80.2a). Una entidad puede también presentar esta información para el periodo actual o para periodos comparativos anteriores, pero no se requiere que lo haga.
- 80.4** Una entidad puede utilizar una o más de las siguientes soluciones prácticas al aplicar esta norma de forma retrospectiva conforme al párrafo 80.2a):
- a) para contratos terminados, una entidad no necesita reformular los contratos que:
    - i) comiencen y terminen dentro del mismo periodo anual; o
    - ii) sean contratos terminados al inicio del periodo más antiguo presentado.
  - b) para contratos terminados que tengan contraprestación variable, una entidad puede utilizar el precio final de la transacción en la fecha en que se completó el contrato, en lugar de estimar los importes de contraprestación variable en los periodos de informe comparativos;
  - c) para **modificaciones a contratos efectuadas** antes del inicio del periodo más antiguo presentado, una entidad no necesita reformular **la información financiera**; en su lugar, una entidad debe reflejar el efecto **acumulado de dichas modificaciones como sigue**:
    - i) **identificando** las obligaciones a cumplir satisfechas y no satisfechas;
    - ii) **determinando** el precio de la transacción; **y**
    - iii) **asignando el precio de la transacción a las obligaciones a cumplir satisfechas y no satisfechas**;
  - d) para todos los periodos 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 a cumplir pendientes, ni una explicación de cuándo espera reconocer ese importe como ingresos (ver el párrafo 63.7).
- 80.5** Para cualquiera de las soluciones prácticas del párrafo 80.4 que utilice una entidad, ésta debe aplicar ese recurso de forma congruente a todos los contratos dentro de todos los periodos presentados. Además, la entidad debe revelar:

- 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 una de dichas soluciones.

**80.6** Si una entidad opta por aplicar esta NIF de forma retrospectiva, conforme al párrafo 80.2b), debe reconocer el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta NIF como un ajuste al saldo inicial de las utilidades acumuladas del periodo de reporte anual que incluya la fecha de aplicación inicial. Según este método de transición, una entidad **puede** aplicar esta NIF de forma retrospectiva sólo a contratos que no estén terminados en la fecha de aplicación inicial (por ejemplo, 1 de enero de 2018 para una entidad con cierre anual del 31 de diciembre).

**80.7** Una entidad que aplique esta NIF de manera retroactiva de acuerdo con el párrafo 80.2b) podría usar también la solución práctica descrita en el párrafo 80.4c):

- a) para todas las modificaciones de contratos que ocurran antes del inicio de primer periodo presentado; o
- b) para todas las modificaciones de contratos que ocurran antes de la fecha de aplicación inicial.

Si una entidad usa esta solución práctica, debe aplicar esta solución de manera congruente a todos los contratos y debe revelar la información requerida por el párrafo 80.5.

**80.8** Para periodos de reporte que incluyan la fecha de aplicación inicial, una entidad debe proporcionar toda la información a revelar adicional siguiente, si esta NIF se aplica de forma **retrospectiva** de acuerdo con el párrafo 80.2b):

- a) el importe por el que cada partida de los estados financieros se ve afectada en el periodo actual por la aplicación de esta NIF en comparación con el Boletín D-7 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 el inciso anterior.

**80.9** Se modifica el párrafo IN8b) de la NIF A-8, *Supletoriedad*, como sigue:

- b) algunas normas contemplan varios temas generales y no todos ellos son supletorios; como en el caso de la NIC-18, *Ingresos ordinarios*, en la que no es procedente la supletoriedad para el tema de dividendos, pues lo trata el Boletín C-11, *Capital Contable*.

**80.10** Se modifican los siguientes párrafos de la NIF B-6, *Estado de situación financiera*, como sigue:

52.7k) ~~Obra ejecutada por aprobar~~ Cuenta por cobrar (Boletín D-7 NIF D-1).

52.9g) ~~Obra cobrada por ejecutar~~ Anticipo de clientes (Boletín D-7 NIF D-1).

52.9j) ~~Provisión de pérdidas sobre contratos de construcción con clientes~~ (Boletín D-7 NIF C-9).

**80.11** Se modifica el párrafo 48.4 de la NIF C-6, *Propiedades, planta y equipo*, como sigue:

- 48.4 Para determinar el momento en que se ha dispuesto de un componente y deba reconocerse el ingreso correspondiente, la entidad debe cumplir con la totalidad de las condiciones señaladas en la norma internacional supletoria NIC 18, *Ingresos de actividades ordinarias*, para el reconocimiento de ingresos por contratos con clientes por ventas de bienes. El Boletín D-5 *Una entidad* debe aplicarse a las disposiciones por una venta con arrendamiento en vía de regreso de acuerdo con la norma sobre arrendamientos.

**80.12** Se elimina el **inciso d)** del párrafo 20.2 de la NIF C-9, *Provisiones, contingencias y compromisos*.

**80.13** Se modifican los siguientes párrafos del Boletín E-1, *Agricultura (Actividades agropecuarias)*, como sigue:

B17f) Las estimaciones del valor razonable provocan el reconocimiento de utilidades y pérdidas no realizadas y contradicen principios establecidos en las Normas Internacionales de Contabilidad relativas a la norma relativa al reconocimiento de los ingresos por contratos con clientes;

B71 Los que proponen el enfoque a) sostienen que este enfoque es consistente en general con los requerimientos de la norma para el reconocimiento de ingresos por contratos con clientes de la NIC 18, Ingresos. La NIC 18 Dicha norma requiere que el ingreso sea reconocido, entre otras cosas otros requisitos, cuando es probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluirán a la empresa.

**80.14** Se modifican los siguientes párrafos de la INIF 17, *Contratos de concesión de servicios*, como sigue:

**Referencias:** Boletín NIF C-3, Cuentas por cobrar (C-3), NIF C-8, Activos intangibles (C-8), Boletín NIF C-9, Pasivo, pProvisiones, activos y pasivos contingencias y compromisos (C-9), NIF D-6, Capitalización del resultado integral de financiamiento (D-6) y, Boletín D-7, Contratos de construcción y de fabricación de ciertos bienes de capital, (D-7); así como, NIF D-1 la norma supletoria NIC 18, Ingresos por contratos con clientes, y NIF D-2, Costos por contratos con clientes.

6 La INIF 17 no modifica la normativa establecida en las NIF C-8, el C-9, D-1, D-2, y D-6 y el D-7, ni la supletoriedad de la norma NIC 18; sin embargo, incorpora en la C-3 el tratamiento contable del valor presente para el reconocimiento de una cuenta por cobrar a largo plazo y, en adición, modifica el D-7 para permitir el reconocimiento de clientes (obra ejecutada aprobada por cobrar) u obra por aprobar como un activo no circulante; lo anterior conforme está previsto en esta INIF 17.

18 El operador debe reconocer los ingresos relacionados con la construcción y mejora de la infraestructura y los servicios de operación que presta de conformidad con lo establecido en el D-7 y los servicios de operación que presta con base en la norma supletoria NIC 18 NIF D-1, considerando lo señalado en los párrafos 20 y 27 de esta INIF, respectivamente.

20 El operador que proporciona servicios de construcción o mejora, tales como la construcción de un puente o su mejora, debe reconocer los ingresos, así como sus costos y gastos asociados con el contrato, de acuerdo con el método de por ciento de avance a lo largo del tiempo; a su vez, debe reconocer por los ingresos su correspondiente obra ejecutada aprobada cuenta por cobrar (clientes) u obra por aprobar, la cual acorde acon la naturaleza de este tipo de contratos, esencialmente de cobro a largo plazo, debe formar normalmente parte de los activos no circulantes. Todo lo anterior, en términos de lo dispuesto por el D-7 la NIF D-1.

27 El ingreso por los servicios de operación, tal como el peaje de los viajeros, debe reconocerse conforme se prestan los servicios y considerando lo dispuesto por la norma supletoria NIC 18 NIF D-1.

32 Cuando el operador cuenta con el derecho contractual e incondicional de recibir cantidades de efectivo específicas u otros activos financieros de parte del concedente, el operador debe reconocer una cuenta por cobrar considerando lo señalado en el C-3 la NIF D-1. El monto a debe reconocerse debe basarse en el método de por ciento de avance a lo largo del tiempo de conformidad con lo establecido en el D-7 la NIF D-1 y considerando las cantidades específicas de efectivo u otros activos financieros a recibir del concedente o, en su caso, el activo intangible a intercambiar hasta el momento en que el operador obtenga el derecho de cobro directo a los usuarios del servicio público.

- 40 El monto a ~~debe reconocerse~~ ~~debe basarse en el método de por ciento de avance~~ a lo largo del tiempo de acuerdo con lo establecido en el ~~D-7~~ la NIF D-1, considerando los ingresos relacionados con el avance del proyecto de construcción o mejora, sin tomar en cuenta las cantidades estimadas de cobro directo a los usuarios del servicio público o al concedente en efectivo u otros activos financieros.
- 43 Las subvenciones del concedente relacionadas con el desarrollo de la infraestructura o con el déficit del proyecto de concesión de servicios y por las cuales no existe obligación de reembolso por parte del operador, deben reconocerse en el estado de ~~posición~~situación financiera del operador, ya sea como obra cobrada por ejecutar cuenta por cobrar o anticipo de clientes, en términos de lo dispuesto por el ~~D-7~~ la NIF D-1.
- A6 El operador reconoce los ingresos y costos del contrato de conformidad con las NIF D-1 y D-2 ~~el D-7~~ y con la norma supletoria NIC-18. Los costos de cada actividad –construcción, operación y repavimentación– son reconocidos en resultados en relación con el por ciento de avance de cada actividad. Los ingresos del contrato –el valor razonable de la contraprestación adeudada por el concedente por la actividad realizada–, se reconocen al mismo tiempo.

**Los Apéndices que se presentan a continuación no son normativos. Su contenido ilustra la aplicación de la NIF D-1, con la finalidad de ayudar a entender mejor su significado; en cualquier caso, las disposiciones de esta NIF prevalecen sobre dichos Apéndices.**

## APÉNDICE A – EJEMPLOS ILUSTRATIVOS

- A1** Estos ejemplos describen situaciones hipotéticas que ilustran cómo una entidad puede aplicar algunos de los requerimientos de esta NIF a aspectos particulares de un contrato con un cliente, con base en los supuestos que se presentan. El análisis en cada ejemplo no pretende representar la única manera en la cual pueden aplicarse los requerimientos, y tampoco se pretende que los ejemplos apliquen sólo a la industria específica ilustrada. Aunque algunos aspectos de los ejemplos pudieran encontrarse en situaciones reales, todos los hechos y circunstancias relevantes de una situación en particular tendrían que evaluarse al aplicar esta NIF.

### Identificación del contrato (o contratos) con el cliente

- A2** Los Ejemplos 1 y 2 ilustran los requerimientos en los párrafos 41.1 al 41.8 de esta NIF para identificar el contrato.

### Ejemplo 1–Cobrabilidad de la contraprestación

- A3** Una desarrolladora de inmuebles celebra un contrato con un cliente para la venta de un edificio en \$100 millones. El cliente tiene la intención de abrir un restaurante en el edificio. El edificio se ubica en una zona donde nuevos restaurantes enfrentan altos niveles de competencia y el cliente tiene poca experiencia en la industria restaurantera.
- A4** El cliente paga un depósito no reembolsable de \$5 millones al inicio del contrato y contrata un financiamiento a largo plazo con la entidad por el remanente de la contraprestación acordada. Si el cliente no paga oportunamente el financiamiento, la entidad puede recuperar el edificio, pero no puede pedir ninguna indemnización adicional al cliente, aun en el caso en el cual el aval no cubre totalmente el valor completo del adeudo. El costo del edificio para la entidad es de \$70 millones. El cliente obtiene el control sobre el edificio al inicio del contrato.

**A5** Al determinar si el contrato cumple con los criterios en el párrafo 41.1 de esta NIF, la entidad concluye que el criterio del inciso (e) del párrafo mencionado no se cumple porque no es probable que la entidad cobre la contraprestación a la cual tiene derecho a cambio de la transferencia del control del edificio. Al llegar a esta conclusión, la entidad observa que la habilidad y la intención del cliente para pagar pueda estar en duda debido a los siguientes factores:

- a) el cliente pretende pagar el préstamo (con un saldo insoluto importante) principalmente con los ingresos derivados de negocios del restaurante (lo cual es un negocio con riesgos importantes debido a la alta competencia en la industria y la experiencia limitada del cliente);
- b) el cliente carece de otros ingresos o activos que puedan usarse para pagar la deuda; y
- c) la garantía del pasivo del cliente bajo el financiamiento es limitada debido a que la entidad no puede pedir ninguna indemnización adicional al cliente.

**A6** Puesto que no se cumplen todos los criterios del párrafo 41.1 de esta NIF, la entidad aplica los párrafos 41.7 y 41.8 para determinar el reconocimiento del depósito no reembolsable de \$5 millones. La entidad observa que no han ocurrido ningunos de los sucesos descritos en el párrafo 41.7; es decir, la entidad no ha recibido sustancialmente toda la contraprestación y no ha terminado el contrato. Consecuentemente, conforme al párrafo 41.8, la entidad reconoce el cobro no reembolsable de \$5 millones como un pasivo por depósito. La entidad continúa reconociendo tanto el depósito inicial como cualesquier cobros futuros de capital e intereses, como un pasivo por depósito, hasta el momento en el cual la entidad concluye que los criterios del párrafo 41.1 se cumplen (es decir, la entidad puede concluir que el cobro de la contraprestación sea probable) o ha ocurrido alguno de los eventos del párrafo 41.7. La entidad continúa su evaluación del contrato conforme al párrafo 41.6 para determinar si los criterios del párrafo 41.1 se cumplen posteriormente o si han ocurrido los eventos del párrafo 41.7.

### **Ejemplo 2–Concesión de precio implícita**

**A7** La entidad vende 1,000 unidades de un producto a un cliente a cambio de una contraprestación acordada de \$10 millones. Esta es la primera venta de la entidad a un cliente en una nueva región, la cual está experimentando dificultades económicas importantes. Por lo tanto, la entidad anticipa que no podrá cobrar al cliente la totalidad de la contraprestación acordada. No obstante la posibilidad de no cobrar todo, la entidad anticipa que la economía de la región se mejore dentro de pocos años y determina que una relación con el cliente pueda ayudar establecer relaciones con otros clientes potenciales en la región.

**A8** Al determinar si el contrato cumple con el criterio del inciso (e) del párrafo 41.1 de esta NIF, la entidad también considera los párrafos 43.1 y 43.4.3b) de la misma. Con base en la evaluación de los hechos y circunstancias, la entidad anticipa ofrecer un descuento en el precio y aceptar una contraprestación menor del cliente. En consecuencia, la entidad concluye que el precio de la transacción no es de \$10 millones y, por lo tanto, la contraprestación acordada es variable. La entidad estima la contraprestación variable y determina que considera tener derecho a \$5 millones.

**A9** La entidad evalúa la capacidad y el compromiso del cliente de pagar la contraprestación y concluye que no obstante que la región está experimentando dificultades económicas, es probable que cobrará los \$5 millones al cliente. Consecuentemente, la entidad concluye que el criterio del inciso (e) del párrafo 41.1 de esta NIF se cumple con base en una contraprestación variable estimada de \$5 millones. Adicionalmente, con base en una evaluación de los términos del contrato y otros hechos y circunstancias, la entidad concluye que los otros criterios de párrafo 41.1 también se cumplen. Consecuentemente, la entidad reconoce el contrato con el cliente por \$5 millones de acuerdo con los requerimientos de esta NIF.

## Modificación de contratos

- A10** Ejemplos 3 al 6 ilustran los requerimientos de los párrafos 41.10 al 41.13 de esta NIF para modificaciones de contratos.

### Ejemplo 3–Modificación de un contrato para bienes

- A11** La entidad promete vender 50 productos a un cliente por \$5,000 (\$100 por producto). El control sobre los productos se transfiere al cliente a lo largo de un periodo de seis meses. La entidad transfiere el control sobre cada producto en un momento determinado. Después de que la entidad ha transferido el control sobre 30 productos al cliente, se modifica el contrato para requerir la entrega de 30 productos adicionales (para un total de 80 productos idénticos) al cliente. Los 30 productos adicionales no se incluyeron en el contrato inicial.

#### *Caso A–Bienes adicionales a un precio que refleja el precio de venta independiente*

- A12** Cuando se modifica el contrato, el monto de la modificación del contrato para los 30 productos adicionales es de \$2,700 adicionales, o \$90 por producto. El precio de los productos adicionales refleja el precio de venta independiente de los productos al momento de la modificación del contrato, y los productos adicionales son separables (conforme al párrafo 42.4.2 de esta NIF) de los productos originales.
- A13** Conforme al párrafo 41.12 de esta NIF, la modificación de contrato para los 30 productos adicionales es, en efecto, un contrato nuevo y separado para futuros productos que no afecta el tratamiento del contrato existente. La entidad reconoce ingresos de \$100 por producto para los 50 productos en el contrato original y \$90 por producto para los 30 productos en el nuevo contrato.

#### *Caso B–Bienes adicionales a un precio que no refleja el precio de venta independiente*

- A14** Durante el proceso de negociar la compra de 30 productos adicionales, las partes acuerdan inicialmente un precio de \$85 por producto. Sin embargo, el cliente descubre que los 30 productos iniciales transferidos al cliente tienen defectos menores que sólo aplicaron a los productos entregados. La entidad promete un crédito parcial de \$10 por producto para compensar al cliente por la pobre calidad de aquellos productos. La entidad y el cliente acuerdan incorporar el crédito de \$300 (\$10 crédito × 30 productos) a la contraprestación a la cual la entidad tendrá derecho para los 30 productos adicionales. Consecuentemente, la modificación de contrato establece que el precio de los 30 productos adicionales es de \$2,250, o \$75 por producto. Ese precio incluye el precio acordado de los 30 productos adicionales de \$2,550, o \$85 por producto, menos el crédito de \$300.
- A15** Al momento de la modificación, la entidad reconoce los \$300 como una reducción del precio de la transacción y, por lo tanto, como una reducción de los ingresos para los 30 productos iniciales transferidos. Al reconocer la venta de los 30 productos adicionales, la entidad determina que el precio negociado de \$85 por producto de hecho no refleja el precio de venta independiente de los productos adicionales. Consecuentemente, la modificación del contrato no cumple las condiciones del párrafo 41.12 de esta NIF para tratarse como un contrato separado. Debido a que los productos pendientes de entregarse son separables de los ya transferidos, la entidad aplica los requerimientos de párrafo 41.13a) y trata la modificación como una rescisión del contrato original y la creación de un nuevo contrato.
- A16** Como consecuencia, el monto reconocido como ingreso para cada uno de los productos remanentes es un precio mezclado de \$91  $\{[(\$100 \times 20 \text{ productos pendiente de entrega conforme al contrato original}) + (\$85 \times 30 \text{ productos a entregarse bajo la modificación del contrato})] \div 50 \text{ producto remanentes}\}$ .

**A17** Al tratar la modificación como una rescisión del contrato original y la creación de un nuevo contrato, se resumen los ingresos a reconocerse como sigue:

	<u>Según el contrato</u>	<u>Según esta NIF</u>	
Contrato original:			
Productos ya transferidos	\$ 3,000	\$ 2,700	(30 x \$90)
Productos pendientes de entrega	2,000	1,820	(20 x \$91)
Modificación:			
Productos adicionales	<u>2,250</u>	<u>2,730</u>	(30 x \$91)
Total	<u>\$ 7,250</u>	<u>\$ 7,250</u>	

No obstante que la modificación de contrato establece que el precio de los 30 productos adicionales es de \$2,250, o \$75 por producto, como resultado del acuerdo entre la entidad y el cliente de incorporar el crédito a la contraprestación a la cual la entidad tendrá derecho para los 30 productos adicionales, para efectos contables dicho crédito representa una reducción de los ingresos para los 30 productos iniciales transferidos, debido a que se relacionan directamente con dichos productos.

#### **Ejemplo 4—Cambio del precio de la transacción después de una modificación de un contrato**

- A18** El 1 de julio de 20X0, la entidad promete entregar dos productos separables a un cliente. El producto X se entrega al cliente al inicio del contrato y el producto Y se entrega el 31 de marzo de 20X1. La contraprestación acordada con el cliente incluye una contraprestación fija de \$900 y una variable que se estima en \$300. La entidad incluye su estimación de la contraprestación variable en el precio de la transacción, porque concluye que es altamente probable que no ocurra una reversión importante del importe de los ingresos acumulados reconocidos cuando se resuelva la incertidumbre.
- A19** El precio total de la transacción de \$1,200 se asigna por igual a las obligaciones a cumplir para los productos X e Y, debido a que ambos productos tienen el mismo precio de venta independiente, y la contraprestación variable no cumple con los criterios del párrafo 44.6.2 de esta NIF que requiere la asignación de la contraprestación variable a una pero no ambas obligaciones a cumplir.
- A20** Cuando se entrega el producto X al cliente al inicio del contrato, la entidad reconoce ingresos por \$600.
- A21** El 30 de noviembre de 20X0, se modifica el alcance del contrato para incluir un compromiso de entregar el producto Z (en adición al producto Y pendiente de entrega) al cliente el 30 de junio de 20X1, y se aumenta el monto del contrato por \$400 (contraprestación fija), lo cual no representa el precio de venta independiente del producto Z. El precio de venta independiente del producto Z es igual que los precios de venta independientes de los productos X e Y.
- A22** La entidad trata la modificación como si fuera la rescisión del contrato actual y la creación de un nuevo contrato, debido a que los productos Y y Z remanentes son separables del producto X, el cual se entregó al cliente antes de la modificación, y la contraprestación acordada para el producto Z adicional no representa su precio de venta independiente. Consecuentemente, conforme al párrafo 41.13a) de esta NIF, la contraprestación a asignarse a las obligaciones a cumplir remanentes incluye la contraprestación que se había asignado a la obligación a cumplir para el producto Y (la cual se evalúa a un precio de transacción asignado de \$600) más la contraprestación acordada en la modificación (contraprestación fija de \$400). El precio de transacción del contrato modificado es de \$1,000, y dicho monto se asigna por partes iguales a la obligación a cumplir para el producto Y y a la obligación a cumplir para el producto Z (es decir, se asigna \$500 a cada obligación a cumplir).

- A23** Al tratar la modificación como una rescisión del contrato original y la creación de un nuevo contrato, los ingresos a reconocerse son como sigue:

	<u>Según el contrato</u>	<u>Según esta NIF</u>	
Contrato original:			
Producto X ya transferido	\$ 600	\$ 600	
Producto Y pendiente de entrega	600	500	(\$600 + \$400) / 2
Modificación:			
Producto Z	<u>400</u>	<u>500</u>	(\$600 + \$400) / 2
Total	<u>\$ 1,600</u>	<u>\$ 1,600</u>	

- A24** Después de la modificación pero antes de la entrega de los productos Y y Z, la entidad cambia su estimación de monto de la contraprestación variable a la cual considera tener derecho a \$400 (en vez de la estimación anterior de \$300). La entidad concluye que el cambio de la estimación de la contraprestación variable puede incluirse en el precio de la transacción, porque es altamente probable que no ocurra una reversión importante del importe de los ingresos acumulados reconocidos cuando se resuelva la incertidumbre. Aunque la modificación se trata como si fuera la rescisión del contrato actual y la creación de un nuevo contrato conforme al párrafo 41.13a) de esta NIF, el aumento en el precio de la transacción de \$100 se atribuye a la contraprestación variable acordada antes de la modificación. Por lo tanto, conforme al párrafo 43.8.4, el cambio del precio de la transacción se asigna a las obligaciones a cumplir para los productos X e Y sobre la misma base como al inicio de contrato. Consecuentemente, la entidad reconoce ingresos de \$50 para el producto X en el periodo en el cual ocurre el cambio del precio de la transacción. Debido a que el producto Y no se había entregado al cliente antes de la modificación del contrato, el cambio del precio de la transacción que se atribuye al producto Y se asigna a las obligaciones a cumplir remanentes al momento de la modificación del contrato. Esto es consistente con el tratamiento que hubiera sido requerido por el párrafo 41.13a) si ese monto de la contraprestación variable hubiera sido estimado e incluido en el precio de la transacción al momento de la modificación del contrato.

- A25** La entidad también asigna el aumento de \$50 en el precio de la transacción para el contrato modificado igualmente a la contraprestación de las obligaciones a cumplir para los productos Y y Z, debido a que los productos tienen el mismo precio de venta independiente y la contraprestación variable no cumple los criterios del párrafo 44.6.2 que requieren la asignación de la contraprestación variable a una pero no ambas obligaciones a cumplir. Consecuentemente, el precio de la transacción asignado a las obligaciones a cumplir para los productos Y y Z aumenta en \$25 a \$525 cada uno.

- A26** Al tratar el cambio de la estimación de monto de la contraprestación variable a la cual considera tener derecho, los ingresos a reconocerse son como sigue:

	<u>Después de la modificación</u>	<u>Después del cambio en el monto</u>	
Contrato original:			
Producto X ya transferido	\$ 600	\$ 650	(\$600 + \$100 / 2)
Producto Y pendiente de entrega	500	525	(\$500 + \$50 / 2)
Modificación:			
Producto Z	<u>500</u>	<u>525</u>	(\$500 + \$50 / 2)
Total	<u>\$ 1,600</u>	<u>\$ 1,700</u>	

**A27** El 31 de marzo de 20X1, el producto Y se entrega al cliente, y la entidad reconoce ingresos por \$525. El 30 de junio de 20X1, el producto Z se entrega al cliente, y la entidad reconoce ingresos por \$525.

### **Ejemplo 5–Modificación de un contrato para servicios**

**A28** La entidad celebra un contrato de tres años para dar servicios de limpieza semanales a las oficinas de un cliente. El cliente se compromete a pagar anualmente \$500,000. El precio de venta independiente de los servicios al inicio del contrato es de \$500,000 por año. La entidad reconoce ingresos de \$500,000 por año durante los primeros dos años de prestar el servicio. Al final del segundo año, se modifica el contrato y el honorario para el tercer año se reduce a \$400,000. Además, el cliente acuerda ampliar el contrato por tres años más para una contraprestación de \$1,000,000 a ser liquidado en tres pagos anuales iguales de \$333,333 al inicio de los años 4, 5 y 6. Después de la modificación, quedan cuatro años del contrato a cambio de una contraprestación total de \$1,400,000. El precio de venta independiente de los servicios al inicio del tercer año es de \$400,000 por año. El precio de venta independiente al inicio del tercer año, multiplicado por los años remanentes del contrato, se considera una estimación apropiada del precio de venta independiente del contrato multianual (es decir, el precio de venta independiente es 4 años × \$400,000 por año = \$1,600,000).

**A29** Al inicio del contrato, la entidad determina que cada semana de servicio de limpieza es separable conforme al párrafo 42.4.2 de esta NIF. No obstante que cada semana de servicio de limpieza es separable, la entidad trata el contrato como una sola obligación a cumplir conforme al párrafo 42.1b), debido a que los servicios de limpieza semanales representan una serie de servicios separables que son sustancialmente iguales y tiene el mismo patrón de transferencia al cliente (se transfiere el control sobre los servicios al cliente a lo largo del tiempo y se usa el mismo método para determinar el avance—es decir, una determinación de avance basada en el tiempo).

**A30** A la fecha de la modificación, la entidad evalúa los servicios remanentes a prestarse y concluye que son separables. Sin embargo, el monto de la contraprestación remanente a pagarse (\$1,400,000) no refleja el precio de venta independiente de los servicios a prestarse (\$1,600,000).

**A31** Consecuentemente, la entidad trata la modificación conforme al párrafo 41.13a) de esta NIF como una rescisión del contrato original y la creación de un nuevo contrato con una contraprestación de \$1,400,000 para cuatro años de servicios de limpieza. La entidad reconoce ingresos de \$350,000 por año ( $\$1,400,000 \div 4$  años) al prestarse los servicios durante los cuatro años siguientes.

### **Ejemplo 6–Modificación resultante de ajustes acumulados de actualización en ingresos**

**A32** Una empresa de construcción celebra un contrato para construir un edificio comercial para un cliente sobre un terreno propiedad del cliente por una contraprestación acordada por \$50 millones, y un premio por \$10 millones si el edificio quede terminado en 24 meses. La entidad reconoce lo acordado como una sola obligación a cumplir a satisfacer a lo largo del tiempo conforme al párrafo 45.9.1b) de esta NIF porque el cliente controla el edificio durante la construcción. Al inicio del contrato, la entidad espera lo siguiente:

Precio de la transacción	\$ 50,000,000
Costos esperados	<u>37,500,000</u>
Ganancia esperada (25%)	<u>\$ 12,500,000</u>

**A33** Al inicio del contrato, la entidad excluye el premio de \$10 millones del precio de la transacción porque no puede concluir que sea altamente probable que no ocurra una reversión importante del monto del ingreso acumulado de haberlo reconocido. La terminación del edificio es altamente sensible a factores ajenos a la influencia de la entidad, incluyendo el clima y las aprobaciones regulatorias. Adicionalmente, la entidad tiene experiencia limitada con contratos similares.

**A34** La entidad determina que un método de entrada, sobre la base de los costos incurridos, proporciona una determinación apropiada del avance hacia la satisfacción completa de la obligación a cumplir. Al final del primer año, la entidad ha satisfecho el 60% de sus obligaciones a cumplir sobre la base de los costos incurridos hasta la fecha (\$22.5 millones) en relación con los costos totales esperados (\$37.5 millones). La entidad evalúa nuevamente la contraprestación variable y concluye que el importe está todavía limitado conforme a los párrafos 43.4.21 y 43.4.22 de esta NIF. Consecuentemente, los ingresos acumulados y los costos reconocidos en el primer año son los siguientes:

Ingresos	\$ 30,000,000
Costos	<u>22,500,000</u>
Utilidad bruta	<u>\$ 7,500,000</u>

**A35** En el primer trimestre del segundo año, las partes del contrato acuerdan modificarlo cambiando los planos del edificio. Consecuentemente, la contraprestación fijada y los costos esperados se incrementan en \$5 millones y \$4 millones, respectivamente. La contraprestación potencial total después de la modificación es de \$65 millones (\$55 millones de contraprestación fija + \$10 millones de premio por terminación). Adicionalmente, el tiempo permisible para lograr el premio se amplía de 24 a 30 meses desde la fecha inicial del contrato original. En la fecha de la modificación, sobre la base de su experiencia y el trabajo restante a realizar, que es principalmente dentro del edificio y no sujeto a condiciones climatológicas, la entidad concluye que es altamente probable que la inclusión del premio en el precio de la transacción no dará lugar a una reversión importante en el importe de los ingresos acumulados reconocidos conforme al párrafo 43.4.21 de esta NIF e incluye los \$10 millones en el precio de la transacción.

**A36** Para evaluar la modificación del contrato, la entidad evalúa el párrafo 42.4.2b) de esta NIF y concluye (sobre la base de los factores del párrafo 42.4.4 de esta NIF) que los bienes y servicios restantes a prestar utilizando el contrato modificado no son separables de los transferidos hasta la fecha de la modificación del contrato; esto es, el contrato permanece como una sola obligación a cumplir.

**A37** Consecuentemente, la entidad reconoce la modificación del contrato como si fuera parte del contrato original (conforme al párrafo 41.13b) de esta NIF). La entidad actualiza su determinación del avance y estima que ha satisfecho el 54.2% de su obligación a cumplir (\$22.5 millones de costos reales incurridos ÷ \$41.5 millones de costos totales esperados). La entidad reconoce ingresos adicionales de \$5,230,000 [(54.2% terminado x \$65 millones del precio total de la transacción modificado) - \$30 millones de ingresos reconocidos hasta la fecha] en la fecha de la modificación como un ajuste acumulado de actualización.

### Identificación de las obligaciones a cumplir

**A38** Los ejemplos 7 al 9 ilustran los requerimientos de los párrafos 42.1 al 42.4.5 de esta NIF sobre la identificación de obligaciones a cumplir.

### Ejemplo 7–Bienes y servicios que no son separables

#### Caso A–Servicio de integración significativo (elemento único)

**A39** Una entidad celebra un contrato para construir un centro comercial para un cliente. La entidad es responsable de la administración general del proyecto e identifica varios bienes y servicios **comprometidos**, incluyendo ingeniería, limpieza del sitio, cimentaciones, construcción de la estructura, tubería y alambrado, instalación de equipo y acabados.

- A40** Los bienes y servicios acordados podrían ser separables conforme al párrafo 42.4.2a) de esta NIF, debido a que el cliente puede beneficiarse de los bienes y servicios por sí solo o junto con otros recursos que están disponibles de inmediato. Esto se demuestra por el hecho de que la entidad, o competidores de la entidad, regularmente venden muchos de esos bienes y servicios por separado a otros clientes. Además, el cliente podría generar beneficios económicos de los bienes y servicios individuales a través del uso, consumo, venta o conservación de los bienes y servicios.
- A41** Sin embargo, **los compromisos de transferir** los bienes y servicios no son **identificables por separado** conforme al párrafo 42.4.2b) de esta NIF (con base en los factores **señalados** en el párrafo 42.4.4 de la misma). Esto se demuestra por el hecho de que la entidad provee un servicio importante de integración de los bienes y servicios para construir el centro comercial (el entregable combinado) contratados por el cliente.
- A42** Debido a que no se cumplen con ambos criterios del párrafo 42.4.2 de esta NIF, los bienes y servicios no son separables. La entidad trata todos los bienes y servicios del contrato como una sola obligación a cumplir.

### **Caso B–Servicio de integración significativo (múltiples elementos)**

- A43** Una entidad celebra un contrato con un cliente **cuya finalidad es la entrega de** múltiples unidades de un dispositivo especializado altamente complejo. **Los términos del contrato requieren que la entidad establezca un proceso de fabricación para producir las unidades contratadas.** Las especificaciones son únicas para el cliente basadas en un diseño personalizado que se desarrolló según los términos de un contrato separado. La entidad es responsable de la gestión integral del contrato, que requiere la integración de varias actividades incluyendo el suministro de materiales, identificación y gestión de subcontratos, y llevar a cabo la fabricación, ensamblaje y comprobación del dispositivo.
- A44** **La entidad evalúa los compromisos del contrato y determina que cada uno de los** bienes y servicios acordados pueden ser distintos conforme al párrafo 42.4.2a) de esta NIF, **ya que** el cliente puede beneficiarse de los bienes y servicios por separado o junto con otros recursos disponibles de inmediato **porque** cada dispositivo puede funcionar de forma independiente del resto.
- A45** La entidad también considera los factores del párrafo 42.4.4 de esta NIF y determina que su compromiso en el contrato de transferir el control sobre bienes y servicios individuales no es **separable en partes** identificables (por tanto, no se cumple el criterio del párrafo 42.4.2b) de esta NIF). Esto es porque la entidad es responsable de la gestión integral del contrato y de la integración de varios bienes y servicios (los insumos) para producir **los** dispositivos (el producto combinado) que ha contratado el cliente. La obligación a cumplir de la entidad es la producción integral de las unidades, incluyendo el establecimiento de un proceso de producción único de las unidades de acuerdo con las especificaciones acordadas en este contrato.
- A46** Puesto que no se cumplen los dos criterios del párrafo 42.4.2 de esta NIF, los bienes y servicios no son separables. La entidad reconoce todos los bienes y servicios prometidos del contrato como una obligación a cumplir única.

### **Ejemplo 8–Determinando si los bienes y servicios son separables**

#### **Caso A–Bienes y servicios separables**

- A47** Una desarrolladora de software celebra un contrato con un cliente para transferir una licencia de software, llevar a cabo un servicio de instalación, dar cursos de entrenamiento y proveer actualizaciones del software y soporte técnico (en línea y por teléfono) por un periodo de dos años. La entidad también vende por separado la licencia, los servicios de instalación, el entrenamiento y el soporte técnico. El servicio de instalación incluye cambiar la pantalla web para cada tipo de usuario (por ejemplo, mercadeo, control de inventarios e información tecnológica). El servicio de instalación y los cursos de entrenamiento regularmente se proveen por otras entidades y no modifica de manera importante el software. El software sigue siendo funcional sin las actualizaciones y el soporte técnico.

**A48** La entidad evalúa los bienes y servicios acordados con el cliente para determinar cuáles son separables conforme al párrafo 42.4.2 de esta NIF. La entidad observa que el software se entrega antes de los otros bienes y servicios y mantiene su funcionalidad sin las actualizaciones y el soporte técnico. **El cliente puede beneficiarse de las actualizaciones junto con la licencia de software transferida al inicio del contrato.** Por lo tanto, la entidad concluye que el cliente puede beneficiarse de cada uno de los bienes y servicios por sí mismo o junto con otros bienes y servicios que están disponibles de inmediato y se cumplen los criterios **señalados** en el párrafo 42.4.2a) de esta NIF.

**A49** La entidad también considera **el principio y los factores señalados** en el párrafo 42.4.4 de esta NIF y determina que el compromiso de transferir el control sobre cada bien y servicio al cliente es identificable por separado de cada uno de los otros compromisos (así cumpliendo con el criterio del párrafo 42.4.2b) de la misma). **Para alcanzar esta conclusión, la entidad considera que, aunque integra el software en el sistema del cliente, los servicios de instalación no afectan de forma significativa a la capacidad del cliente de usar y beneficiarse de la licencia de software porque los servicios de instalación son rutinarios y pueden obtenerse de proveedores alternativos. Las actualizaciones de software no afectan de forma significativa a la capacidad del cliente de usar y beneficiarse de la licencia de software durante el período de la licencia. La entidad observa, además, que ninguno de los bienes o servicios comprometidos se modifican o personalizan de forma significativa unos a otros; y tampoco está proporcionando la entidad un servicio significativo de integración del software y los servicios en un producto combinado. Por último, la entidad concluye que el software y los servicios no se afectan de forma significativa unos a otros y, por ello, no son altamente interdependientes o están fuertemente interrelacionados, porque la entidad podría cumplir su compromiso de transferir la licencia de software inicial de forma independiente de su compromiso de proporcionar posteriormente el servicio de instalación, actualización del software o apoyo técnico.**

**A50** Con base en esta evaluación, la entidad identifica cinco obligaciones a cumplir en el contrato para los siguientes bienes o servicios:

- a) la licencia del software;
- b) un servicio de instalación;
- c) cursos de entrenamiento;
- d) actualizaciones del software; y
- e) soporte técnico.

**A51** La entidad aplica la sección 45 de esta NIF para determinar si cada una de las obligaciones a cumplir para el servicio de instalación, cursos de entrenamiento, actualizaciones del software y soporte técnico se satisface en un momento determinado o a lo largo del tiempo. La entidad también evalúa la naturaleza del compromiso de la entidad de transferir la licencia del software conforme al párrafo 42.4.20 de esta NIF (ver el ejemplo 13 en los párrafos A99 y A100).

#### ***Caso B–Personalización importante***

**A52** Los bienes y servicios acordados son los mismos que en el Caso A, excepto que el contrato establece que, como parte del servicio de instalación, el software se debe personalizar de manera importante para agregar nueva funcionalidad importante para permitir el interface del software con otras aplicaciones de software, personalizadas, utilizadas por el cliente. El servicio de instalación personalizado puede proveerse por otras entidades.

**A53** La entidad evalúa los bienes y servicios acordados con el cliente para determinar cuáles bienes y servicios son separables conforme al párrafo 42.4.2 de esta NIF, **evaluando primero si se ha cumplido el criterio del párrafo 42.4.2a).** Por las mismas razones que en el Caso A, la entidad determina que la licencia de software, instalación,

actualización del software y apoyo técnico cumplen ese criterio. A continuación analiza si se ha cumplido el criterio del párrafo 42.4.2b) evaluando el principio y los factores del párrafo 42.4.4 de esta NIF. La entidad observa que los términos del contrato generan un compromiso de proveer un servicio importante de integración del software bajo licencia al sistema de software actual del cliente, mediante un servicio de instalación personalizado de acuerdo con el contrato. En otras palabras, la entidad usa la licencia y el servicio de instalación personalizado como **insumos** para producir el entregable combinado (es decir, un sistema de software funcional e integrado) establecido en el contrato (ver el párrafo 42.4.4a), **pues se** modifica y se personaliza el software (ver el párrafo 42.4.4b). **Por lo tanto**, la entidad determina que el compromiso de transferir la licencia no es identificable por separado del servicio de instalación personalizado y, por ende, no se cumple el criterio del párrafo 42.4.2b). Consecuentemente, la licencia del software y el servicio de instalación personalizado no son separables.

**A54** **Sobre la base del mismo análisis que** en el Caso A, la entidad concluye que las actualizaciones del software y el soporte técnico son separables de los otros compromisos en el contrato.

**A55** Con base en esta evaluación, la entidad identifica cuatro obligaciones a cumplir en el contrato para los siguientes bienes o servicios:

- a) **personalización del software (que comprende la licencia para el software y el servicio de instalación personalizado);**
- b) cursos de entrenamiento;
- c) actualizaciones del software; y
- d) soporte técnico.

**A56** La entidad aplica la sección 45 de esta NIF para determinar si cada obligación a cumplir se satisface en un momento determinado o a lo largo del tiempo.

#### ***Caso C–Compromisos que son identificables de forma separada (instalación)***

**A57** Una entidad celebra un contrato con un cliente para proporcionar un equipo, así como para proveer servicios de instalación. El equipo funciona sin ninguna personalización o modificación y la instalación requerida puede llevarse a cabo por otros proveedores.

**A58** **La entidad identifica dos bienes y servicios comprometidos en el contrato: (a) el equipo y (b) la instalación.** La entidad evalúa los bienes y servicios acordados con el cliente para determinar los que son separables conforme al párrafo 42.4.2 de esta NIF. La entidad observa que el cliente puede beneficiarse del equipo de forma independiente, utilizándolo o revendiéndolo por un importe mayor que su valor de desecho y puede beneficiarse de los servicios de instalación junto con un recurso (el equipo) que ya ha sido obtenido de la entidad. Por ello, la entidad concluye que se cumple el criterio del párrafo 42.4.2a), y es posible diferenciar el equipo y los servicios de instalación.

**A59** **La entidad determina, además, que su compromiso de transferir el equipo y proporcionar servicios de instalación son cada uno identificables por separado de acuerdo con el párrafo 42.4.2b) de esta NIF.** La entidad considera el principio y los factores del párrafo 42.4.4 de esta NIF para determinar que el equipo y los servicios de instalación no son insumos de un elemento combinado en este contrato. En este caso, cada uno de los factores del párrafo 42.4.4 de esta NIF contribuye a la conclusión, pero no son individualmente determinantes, de que el equipo y los servicios de instalación son identificables por separado de la forma siguiente:

- a) **la entidad no proporciona un servicio de integración significativo. Es decir, la entidad se ha comprometido a entregar el equipo e instalarlo posteriormente; por lo tanto, la entidad podría satisfacer su compromiso de transferir el equipo por separado de su compromiso de instalarlo posteriormente. La entidad no se ha comprometido a combinar el equipo y los servicios de instalación de forma que los transformaría en un producto combinado;**

- b) los servicios de instalación de la entidad no personalizarán o modificarán de forma significativa el equipo;
- c) aunque el cliente puede beneficiarse de los servicios de instalación sólo después de haber obtenido el control del equipo, los servicios de instalación no afectan de forma significativa al equipo porque la entidad podría cumplir su compromiso de transferir el equipo independientemente de su compromiso de proporcionar los servicios de instalación. Puesto que el equipo y los servicios de instalación no afectan el uno al otro de forma significativa, no son altamente interdependientes o están fuertemente interrelacionados.

**A60** Sobre la base de esta evaluación, la entidad identifica dos obligaciones a cumplir en el contrato para los bienes y servicios siguientes:

- a) el equipo; y
- b) los servicios de instalación.

**A61** La entidad aplica los párrafos 45.1 a 45.8.1 de esta NIF para determinar si cada una de las obligaciones a cumplir se satisface en un momento determinado o a lo largo del tiempo.

#### ***Caso D—Compromisos que son identificables por separado (restricciones contractuales)***

**A62** Supóngase los mismos hechos que en el Caso C, excepto que se le requiere contractualmente al cliente que use los servicios de instalación de la entidad.

**A63** El requerimiento contractual de usar los servicios de instalación de la entidad no cambiaría la conclusión de la entidad de que sus compromisos de transferir el control sobre el equipo y proporcionar servicios de instalación son separables conforme al párrafo 42.4.2 de esta NIF. Esto es así porque el requerimiento contractual de usar los servicios de instalación de la entidad no cambia las características de los bienes y servicios en sí mismos, ni los compromisos de la entidad con el cliente. Aunque se le requiere al cliente el uso de los servicios de instalación de la entidad, **el equipo y los servicios de instalación** pueden ser separables y el compromiso de la entidad de proporcionar el equipo y su compromiso de proveer servicios de instalación son identificables por separado. **El análisis de la entidad a este respecto es congruente con el del Caso C.**

#### ***Caso E—Compromisos que son identificables de forma separada (consumibles)***

**A64** Una entidad celebra un contrato con un cliente para proporcionar un elemento estándar común (es decir, funciona sin ninguna personalización o modificación) y proveer consumibles especializados para su uso en el equipo a intervalos determinados a lo largo de los próximos tres años. Los consumibles se producen sólo por la entidad, pero los vende por separado.

**A65** La entidad determina que el cliente puede beneficiarse del equipo junto con otros recursos disponibles de inmediato. **Los consumibles están disponibles de inmediato porque de acuerdo con el párrafo 42.4.3 de esta NIF se venden por separado con regularidad por parte de la entidad (es decir, a través de órdenes de repuesto para clientes que compraron anteriormente el equipo).** El cliente puede beneficiarse de los consumibles que se proporcionarán bajo el contrato junto con el equipo entregado. Por ello, la entidad concluye que el equipo y los consumibles pueden ser cada uno distintos conforme al párrafo 42.4.2a) de esta NIF.

**A66** La entidad determina que su compromiso de transferir el control sobre el equipo y proporcionar consumibles a lo largo de un periodo de tres años son cada uno identificables por separado conforme al párrafo 42.4.2b). La entidad observa que no se ha comprometido a proporcionar un servicio de integración significativo que transforme el equipo y los consumibles en un producto combinado diferente, y el equipo y los consumibles no están personalizados o modificados de forma significativa a partir de la forma en que cada uno se vende por separado. Aunque los consumibles se requieren para que la máquina funcione, la entidad puede satisfacer su compromiso de entregar el equipo de forma independiente de su compromiso de entregar los consumibles.

Si el cliente decidiera no comprar los consumibles, no afectaría de forma significativa al compromiso de la entidad de transferir el control sobre el equipo al cliente. De forma análoga, si el cliente adquiere por separado el equipo, esto no afectaría de forma significativa al compromiso de la entidad de suministrar los consumibles. Por consiguiente, el compromiso de la entidad de proporcionar el equipo y consumibles especializados no son altamente dependientes entre sí.

**A67** Sobre la base de esta evaluación, la entidad identifica dos obligaciones a cumplir en el contrato para los bienes y servicios siguientes:

- a) el equipo; y
- b) los consumibles.

**A68** La entidad aplica los párrafos 45.1 a 45.8.1 de esta NIF para determinar si cada una de las obligaciones a cumplir se satisface en un momento determinado o a lo largo del tiempo.

### **Ejemplo 9—Compromisos explícitos e implícitos en un contrato**

**A69** La entidad, un fabricante, vende un producto a un distribuidor (es decir, su cliente) quien lo revenderá a un usuario final.

#### **Caso A—Compromiso explícito de servicios**

**A70** En el contrato con el distribuidor, la entidad promete proveer servicios de mantenimiento sin contraprestación adicional (es decir, gratis) a cualquier usuario final que compra el producto al distribuidor. La entidad contrata al distribuidor para proveer los servicios de mantenimiento y paga al distribuidor un monto acordado por proveer dichos servicios a nombre de la entidad. Si el usuario final no solicita los servicios de mantenimiento, la entidad no se encuentra obligada a pagar al distribuidor por este concepto.

**A71** El contrato con el cliente incluye dos bienes o servicios comprometidos—(a) el producto y (b) servicios de mantenimiento. Los servicios de mantenimiento son un compromiso de transferir el control sobre servicios en el futuro y es parte del intercambio negociado entre la entidad y el distribuidor. Al evaluar si cada bien o servicio es separable de acuerdo con el párrafo 42.4.2 de esta NIF, la entidad determina que el producto y los servicios de mantenimiento cumplen el criterio del párrafo 42.4.2a) de esta NIF. La entidad vende regularmente el producto de forma independiente lo que indica que el cliente puede beneficiarse del producto por sí mismo. El cliente puede beneficiarse de los servicios de mantenimiento junto con un recurso que el cliente ya ha obtenido de la entidad (es decir, el producto).

**A71A** La entidad determina, además, que sus compromisos de transferir el producto y de proporcionar los servicios de mantenimiento son identificables por separado [de acuerdo con el párrafo 42.4.2b) de esta NIF] sobre la base del principio y los factores del párrafo 42.4.4 de esta NIF. Por consiguiente, la entidad asigna una parte del precio de la transacción a cada una de las dos obligaciones a cumplir (es decir, el producto y los servicios de mantenimiento) del contrato. El producto y los servicios de mantenimiento no son insumos para un elemento combinado del contrato, debido a que:

- a) la entidad no está proporcionando un servicio de integración significativo porque la presencia del producto y los servicios juntos en este contrato no dan lugar a ninguna funcionalidad adicional o combinada;
- b) ni el producto ni los servicios modifican o personalizan al otro;
- c) el producto y los servicios de mantenimiento no son altamente interdependientes o fuertemente interrelacionados, ya que la entidad podría cumplir con cada compromiso del contrato de forma independiente de sus esfuerzos por satisfacer el otro (es decir, la entidad podría transferir el producto incluso si el cliente declinase los servicios de mantenimiento y podría proporcionar los servicios de mantenimiento en relación a los productos vendidos anteriormente a través de otros distribuidores); y

- d) la entidad observa, al aplicar el principio del párrafo 42.4.4 de esta NIF que el compromiso de la entidad de proporcionar mantenimiento no es necesario para que el producto continúe proporcionando beneficios significativos al cliente.

### **Caso B–Compromiso implícito de servicios**

- A72** Históricamente la entidad ha proveído servicios de mantenimiento sin contraprestación adicional (es decir, gratis) a los usuarios finales que compran el producto de la entidad al distribuidor. La entidad no promete los servicios de mantenimiento de manera explícita durante las negociaciones con el distribuidor y en el contrato final entre la entidad y el distribuidor no establece términos o condiciones para dichos servicios.
- A73** Sin embargo, con base en sus prácticas de negocios, la entidad determina al inicio del contrato que ha asumido un compromiso implícito de proveer servicios de mantenimiento como parte del intercambio negociado con el distribuidor. Es decir, las prácticas de negocios de la entidad de proveer estos servicios crean expectativas válidas en los clientes de la entidad (es decir, el distribuidor y los usuarios finales) conforme al párrafo 42.3.1 de esta NIF. Consecuentemente, la entidad **evalúa si** el compromiso de prestar los servicios de mantenimiento es una obligación a cumplir. **Por las mismas razones que en el Caso A, la entidad determina que el producto y los servicios de mantenimiento son obligaciones a cumplir separadas y asigna una porción del precio de la transacción a cada obligación.**

### **Caso C–Servicios que no son un servicio comprometido**

- A74** En el contrato con el distribuidor, la entidad no promete proveer servicios de mantenimiento. Además, normalmente la entidad no provee servicios de mantenimiento y, por ende, las prácticas de negocios, políticas publicadas y declaraciones específicas de la entidad al momento de celebrar el contrato no han creado un compromiso implícito de proveer estos servicios a sus clientes. La entidad transfiere el control sobre el producto al distribuidor y, por ende, el contrato se termina. Sin embargo, antes de la venta al usuario final, la entidad extiende una oferta de proveer servicios de mantenimiento a cualquier parte que compra el producto al distribuidor sin contraprestación adicional.
- A75** El compromiso de los servicios de mantenimiento no se incluye en el contrato entre la entidad y el distribuidor al inicio del contrato, conforme al párrafo 42.3.1 de esta NIF, la entidad no promete de manera explícita o implícita proveer servicios de mantenimiento al distribuidor o al usuario final. Consecuentemente, la entidad no identifica el compromiso de proveer servicios de mantenimiento como una obligación a cumplir. En su lugar, la obligación de proveer servicios de mantenimiento se reconoce de acuerdo con la NIF C-9, *Provisiones, contingencias y compromisos*.
- A75A** Aunque los servicios de mantenimiento no son un servicio comprometido en el contrato actual, en contratos futuros con clientes la entidad evaluaría si ha creado una práctica de negocio dando lugar a un compromiso implícito de proporcionar servicios de mantenimiento.

### **Consideraciones de proveedor principal versus agente**

- A76** Los ejemplos 10 al 12 ilustran los requerimientos de los párrafos 42.4.6 al 42.4.14 de esta NIF sobre las consideraciones de proveedor principal versus agente.

### **Ejemplo 10–Compromiso de proveer bienes o servicios (la entidad actúa como proveedor principal)**

- A77** La entidad negocia con las aerolíneas la adquisición de boletos a precios reducidos, comparados con el precio de los boletos vendidos directamente por las aerolíneas al público. La entidad se compromete a comprar un número específico de boletos y está obligada a pagar esos boletos independientemente de si la entidad logra revenderlos. Los precios reducidos pagados por la entidad se negocian y se acuerdan con anticipación.

- A78** La entidad determina los precios de venta a los clientes. La entidad vende los boletos y cobra la contraprestación a los clientes al momento de revenderlos; por lo tanto, no hay riesgo de crédito.
- A79** La entidad también ayuda a los clientes con la resolución de quejas con el servicio proporcionado por las aerolíneas. Sin embargo, cada aerolínea es el responsable de satisfacer las obligaciones asociadas con el boleto, incluyendo la remediación con los clientes por la insatisfacción con el servicio.
- A80** Para determinar si la obligación a cumplir de la entidad es de proveer los bienes y servicios específicos (es decir, la entidad actúa como proveedor principal) o de arreglar que dichos bienes o servicios **sean proporcionados por un tercero** (es decir, la entidad actúa como agente), la entidad identifica el bien o servicio especificado a proporcionar al cliente y evalúa si controla ese bien o servicio antes de que se transfiera el control al cliente.
- A81** La entidad concluye que, con cada boleto que se compromete a comprar de la línea aérea, obtiene el control sobre un derecho a volar en un vuelo especificado (en forma de un boleto) que la entidad transfiere después a sus clientes. Por consiguiente, la entidad determina que el bien o servicio especificado a proporcionar al cliente es ese derecho que controla la entidad. La entidad observa que no se tiene ningún otro compromiso con el cliente.
- A82** La entidad controla el derecho a cada vuelo antes de transferirlo a uno de sus clientes porque la entidad tiene la capacidad de dirigir el uso de esos derechos decidiendo, si utilizará los boletos para cumplir contratos con clientes y, si lo hace así, qué contratos cumplirá. La entidad también tiene la capacidad de obtener los beneficios restantes de los derechos revendiendo los boletos y obteniendo todos los recursos de esas ventas o, de forma alternativa, utilizando los boletos ella misma.
- A83** Los indicadores b) y c) del párrafo 42.4.12 de esta NIF también proporcionan evidencia de que la entidad controla **cada derecho específico (es decir, cada vuelo)** antes de transferirlo al cliente. La entidad tiene riesgo de inventario con respecto a los boletos porque se compromete a obtenerlos de las líneas aéreas antes de conseguir un contrato **para que el cliente los compre. Esto es porque** la entidad está obligada a pagar a las líneas aéreas esos derechos independientemente de si puede conseguir clientes a quienes revender los boletos o si puede obtener un precio favorable por los mismos. La entidad también establece el precio que sus clientes pagarán por los boletos.
- A84** Por lo tanto, la entidad concluye que actúa como proveedor principal en las transacciones con los clientes y reconoce el ingreso por el monto bruto de la contraprestación a la cual tiene derecho a cambio de los boletos transferidos a los clientes.

### **Ejemplo 11–Arreglo de la entrega de bienes o servicios (la entidad actúa como agente)**

- A85** La entidad vende vales que dan derecho a los clientes a comidas futuras en ciertos restaurantes. El precio de venta de los **vales** provee al cliente un descuento importante comparado con los precios de venta normales de las comidas (por ejemplo, un descuento del 50%). La entidad no adquiere **o se compromete ella misma a comprar** los vales por anticipado **a la venta del vale a un cliente**, sino que los adquiere sólo a solicitud de los clientes. La entidad vende los vales a través de su sitio web y los vales no son reembolsables.
- A86** Conjuntamente, la entidad y los restaurantes establecen los precios a los cuales se venderán los vales a los clientes. **Según los términos de sus contratos con los restaurantes**, la entidad tiene derecho al 30% del precio de venta cuando vende los vales y no tiene riesgo de crédito porque los clientes pagan los vales al comprarlos.
- A87** La entidad también ayuda a los clientes con la resolución de quejas sobre las comidas y tiene un programa de satisfacción de clientes. Sin embargo, el restaurante es el responsable de satisfacer las obligaciones asociadas con los vales, incluyendo la remediación de la insatisfacción de un cliente con el servicio recibido.

- A88** Para determinar si la entidad actúa como proveedor principal o como agente, la entidad identifica el bien o servicio especificado a proporcionar al cliente y evalúa si controla ese bien o servicio antes de que el control se transfiera al cliente.
- A89** Un cliente obtiene un vale para el restaurante que ha elegido. La entidad no se encarga de que los restaurantes proporcionen comidas a los clientes en nombre de la entidad como se describe en el indicador a) del párrafo 42.4.12 de esta NIF. Por ello, la entidad observa que el bien o servicio especificado a proporcionar al cliente es el derecho a una comida (en forma de vale) en un restaurante o restaurantes especificados, que el cliente puede usar por sí mismo o transferir a otra persona. La entidad también observa que no se tiene ningún otro compromiso con el cliente.
- A90** La entidad concluye que no controla el vale (derecho a la comida) en ningún momento. Para alcanzar esta conclusión la entidad considera principalmente los siguientes aspectos:
- los vales se generan sólo en el momento en que el control sobre los mismos se transfiere a los clientes y, por ello, no existen antes de la transferencia. Por ello, la entidad no tiene en ningún momento la capacidad de dirigir el uso de los vales, u obtener sustancialmente todos los beneficios restantes de los vales, antes de transferirlos a los clientes;
  - la entidad no compra ni se compromete a comprar vales antes de que se vendan a los clientes. La entidad tampoco tiene responsabilidad de aceptar devoluciones de vales. Por ello, la entidad no tiene riesgo de inventario con respecto a los vales como se describe en el indicador b) del párrafo 42.4.12 de esta NIF.
- A91** Por lo tanto, la entidad concluye que actúa como agente con respecto a los vales y reconoce el ingreso por el monto neto de la contraprestación a la cual la entidad tendrá derecho a cambio de organizar con los restaurantes el suministro de vales a los clientes para las comidas en los restaurantes. Entonces, es la comisión del 30% sobre el precio de venta de cada vale representa la contraprestación para la entidad.

### **Ejemplo 12–La entidad actúa como proveedor principal y como agente en el mismo contrato**

- A92** Una entidad vende servicios de asesoría a sus clientes para la selección de forma eficaz de candidatos potenciales para puestos de trabajo vacantes. La misma entidad realiza varios servicios, tales como entrevistar a los candidatos y comprobar sus antecedentes. Como parte del contrato con un cliente, éste acuerda obtener una licencia de acceso a la base de datos de información de un tercero sobre candidatos potenciales. La entidad acuerda la licencia con el tercero, pero el cliente contrata directamente la base de datos con el proveedor de la licencia. La entidad cobra la licencia por cuenta del tercero proveedor de la base de datos como parte de su facturación integral al cliente. El proveedor de la base de datos establece el precio al cliente por la licencia y es responsable de proporcionar soporte técnico con la aplicación en línea y proporcionar créditos a los que el cliente puede tener derecho por inactividad del servicio u otras cuestiones técnicas.
- A93** Para determinar si la entidad actúa como proveedor principal o como agente, ésta identifica los bienes o servicios especificados a proporcionar al cliente y evalúa si controla esos bienes o servicios antes de que el control se transfiera al cliente.
- A94** En este ejemplo se supone que la entidad concluye que sus servicios de colocación y el acceso a la base de datos son dos servicios separables sobre la base de su evaluación de los requerimientos de los párrafos 42.4.2 a 42.4.5 de esta NIF. Por consiguiente, los bienes o servicios a proporcionar al cliente son el acceso a la base de datos del tercero y los servicios de colocación.
- A95** La entidad concluye que no controla el acceso a la base de datos antes de que se proporcione al cliente. La entidad no tiene en ningún momento la capacidad de dirigir el uso de la licencia porque el cliente la contrata directamente con el proveedor de la base de datos. La entidad no controla el acceso a la base de datos del proveedor; es decir, el proveedor no puede, por ejemplo, conceder acceso a la base de datos a un tercero distinto del cliente, o impedir que el proveedor de la base de datos dé acceso al cliente.

- A96** Para alcanzar esta conclusión, la entidad considera también los indicadores del párrafo 42.4.12 de esta NIF. La entidad concluye que estos indicadores proporcionan evidencia adicional de que no controla el acceso a la base de datos antes de que se proporcione al cliente:
- a) la entidad no es la responsable del cumplimiento del compromiso de proporcionar acceso a la base de datos. El cliente contrata la licencia directamente al proveedor de la base de datos del tercero y éste es el responsable de que el acceso a la base de datos sea aceptable (por ejemplo, proporcionando apoyo técnico o créditos de servicio);
  - b) la entidad no tiene riesgo de inventario porque no compra o se compromete a comprar el acceso a la base de datos antes de que el cliente contrate dicho acceso directamente con el proveedor de la base de datos;
  - c) la entidad no tiene discrecionalidad para establecer el precio del acceso a la base de datos con el cliente porque el proveedor de la base de datos establece el precio.
- A97** Por ello, la entidad concluye que actúa como agente en relación con el servicio de base de datos del tercero. Por el contrario, la entidad concluye que actúa como proveedor principal en la relación de servicios de colocación porque realiza los servicios por sí misma y ningún tercero está involucrado en su prestación al cliente.

## Licencias

- A98** Los ejemplos 13 al 17 ilustran los requerimientos de los párrafos 42.1 al 42.4.5 de esta NIF para la identificación de obligaciones a cumplir y los párrafos 42.4.15 al 42.4.28 sobre licencias.

### Ejemplo 13–Derecho de usar propiedad intelectual

- A99** Utilizando los mismos hechos del caso A en el ejemplo 8 (ver los párrafos A47 al A51), la entidad identifica cinco obligaciones a cumplir en un contrato:
- a) la licencia del software;
  - b) un servicio de instalación;
  - c) cursos de entrenamiento;
  - d) actualizaciones del software; y
  - e) soporte técnico.
- A100** La entidad evalúa la naturaleza de su compromiso a transferir la licencia de software conforme al párrafo 42.4.20 de esta NIF. En su evaluación de los criterios del párrafo 42.4.20, la entidad no considera **que exista** el compromiso de proveer actualizaciones del software, **dado que** dan lugar a la transferencia del control sobre un bien o servicio adicional al cliente (ver el párrafo 42.4.20c). La entidad también observa que no tiene obligaciones contractuales o implícitas (independientes de las actualizaciones y soporte técnico) de llevar a cabo actividades que cambiarán la funcionalidad del software durante el periodo de licencia. La entidad observa que el software tiene una funcionalidad independiente significativa y, por ello, la capacidad del cliente para obtener beneficios del software no procede sustancialmente de las actividades continuas de la entidad. La entidad, por ello, determina que el contrato no requiere, y el cliente no espera razonablemente, que la entidad lleve a cabo actividades que afecten de forma significativa al software (**independientemente** de las actualizaciones y soporte técnico). **La entidad concluye:**
- a) **que el software con el que se relaciona la licencia tiene funcionalidad independiente significativa y no se cumplen los criterios del párrafo 42.4.20 de esta NIF; y**
  - b) **que la naturaleza del compromiso de la entidad al transferir la licencia es proporcionar un derecho a utilizar la propiedad intelectual de la entidad como existía en un momento determinado.**

Consecuentemente, la entidad trata la transferencia de la licencia como una obligación a cumplir a satisfacer en un momento determinado.

## Ejemplo 14–Derecho de usar propiedad intelectual

- A101** Una disquera otorga a un cliente una licencia para utilizar una grabación famosa y reconocida de una canción popular. El cliente tiene el derecho a utilizar la grabación en todos sus anuncios en México, incluyendo televisión, radio e internet, por tres años. A cambio de la licencia, la entidad recibe una contraprestación mensual fija de \$100,000. El contrato no incluye otros bienes o servicios de la entidad y no es cancelable.
- A102** La entidad evalúa los bienes y servicios prometidos al cliente para determinar cuáles son separables conforme al párrafo 42.4.2 de esta NIF. La entidad concluye que su única obligación a cumplir es otorgar la licencia. **La entidad determina que el plazo de la licencia (tres años), su alcance geográfico (el derecho del cliente a usar la grabación sólo en México), y uso permitido definido para la grabación (en anuncios publicitarios) son todos atributos de la licencia comprometida en el contrato.**
- A103** Conforme al párrafo 42.4.20, la entidad evalúa la naturaleza de su compromiso de otorgar la licencia. La entidad no tiene obligaciones contractuales o implícitas de modificar la grabación. La licencia tiene una funcionalidad independiente significativa (es decir, su capacidad de reproducirse) y, por ello, la capacidad del cliente de obtener los beneficios de la grabación no procede sustancialmente de las actividades continuas de la entidad. La entidad, por ello, determina que el contrato no requiere, y el cliente no espera razonablemente, que la entidad lleve a cabo actividades que afecten de forma significativa a la grabación objeto de licencia **(es decir, no se cumple el criterio del párrafo 42.4.20a)**. Consecuentemente, la entidad concluye que la naturaleza de su compromiso de transferir la licencia es de proveer al cliente el derecho de usar la propiedad intelectual de la entidad tal como existe al momento de su otorgamiento. Por lo tanto, el compromiso de otorgar la licencia es una obligación a cumplir a satisfacer en un momento determinado. La entidad reconoce todo el ingreso en el momento en el cual el cliente puede dirigir el uso y obtener sustancialmente todos beneficios de la propiedad intelectual bajo licencia.
- A104** Debido al lapso de tiempo entre el cumplimiento de la entidad (al inicio del periodo) y los pagos mensuales no cancelables del cliente durante tres años, la entidad considera los requerimientos de los párrafos 43.5.1 al 43.5.6 de esta NIF para determinar si existe un componente importante de financiamiento.

## Ejemplo 15–Identificación de una licencia separable

- A105** Una entidad otorga una licencia de sus derechos de patente a un cliente para un equipo electrodoméstico por 10 años y también promete fabricar el equipo para el cliente. El equipo es un producto maduro y conocido y, por lo tanto, la entidad no llevará a cabo actividades especiales para conservarlo en el mercado, lo cual es consistente con sus prácticas de negocios.

### *Caso A–La licencia es separable*

- A106** En este caso, el proceso de fabricación utilizado no es único o especializado y otras entidades en el mercado son capaces de fabricar este equipo para el cliente.
- A107** La entidad evalúa los bienes y servicios acordados con el cliente para determinar cuáles bienes y servicios son separables **y concluye que los criterios del párrafo 42.4.2 de esta NIF se cumplen para la licencia y para el servicio de fabricación.** La entidad concluye que:
- el criterio del párrafo 42.4.2a) de esta NIF se cumple porque** el cliente puede beneficiarse de la licencia junto con los recursos fácilmente disponibles (es decir, el servicio de producción proporcionado por el tercero);

- b) el cliente puede beneficiarse del servicio de producción junto con la licencia transferida al cliente al inicio del contrato;
- c) la licencia y el servicio de fabricación no son insumos para un elemento combinado de este contrato sobre la base del principio y los factores del párrafo 42.4.4 de esta NIF;
- d) el cliente podría comprar por separado la licencia sin afectar de forma significativa su capacidad de beneficiarse de la licencia; y
- e) la licencia es identificable por separado del proceso de fabricación (es decir, se cumple el criterio del párrafo 42.4.2b). Ni la licencia, ni el servicio de producción son modificados o personalizados de forma significativa por el tercero y la entidad no se ha comprometido a proporcionar un servicio de integración significativo que transforme la licencia y el servicio de producción en un producto combinado. Aun cuando el servicio de producción depende de la licencia, la entidad podría cumplir su compromiso de transferir la licencia y el cliente podría beneficiarse de ésta, de forma independiente de este servicio. De forma análoga, el cliente adquiere por separado la licencia, sin afectar de forma significativa al compromiso de la entidad de producir el equipo. **Por ello, aunque el servicio de fabricación depende necesariamente en este contrato de la licencia (es decir, la entidad no proporcionaría el servicio de fabricación sin que el cliente haya obtenido la licencia), la licencia y el servicio de fabricación no se afectan significativamente el uno al otro.**

**A107A** Consecuentemente, la entidad concluye que **su compromiso de otorgar** la licencia y **de proporcionar** los servicios de fabricación son separables y la entidad tiene dos obligaciones a cumplir:

- a) la licencia de derechos de patente; y
- b) los servicios de fabricación.

**A108** Conforme al párrafo 42.4.20 de esta NIF, la entidad evalúa la naturaleza de su compromiso de otorgar la licencia. El equipo es un producto maduro (es decir, actualmente se encuentra en producción y se ha vendido por varios años). Para estos tipos de productos maduros, las prácticas de negocios de la entidad no incluyen actividades especiales para conservar la marca en el mercado. El diseño del equipo tiene una funcionalidad independiente significativa y, por ello, el cliente **obtiene un parte sustancial de** los beneficios del diseño del equipo **de esa funcionalidad, en lugar** de las actividades continuas de la entidad. La entidad concluye que no se cumplen los criterios del párrafo 42.4.20 porque el contrato no requiere, y el cliente no espera razonablemente, que la entidad lleve a cabo actividades que afectan de forma significativa la propiedad intelectual a la cual el cliente tiene derecho. En su evaluación de los criterios del párrafo 42.4.20, la entidad no considera la obligación a cumplir separada de proveer los servicios de fabricación. Consecuentemente, la naturaleza del compromiso de transferir la licencia es de proveer un derecho de uso de la propiedad intelectual en la forma y con la funcionalidad que tenga al momento del otorgamiento. Consecuentemente, la entidad trata la licencia como una obligación a cumplir a satisfacer en un momento determinado y no a lo largo del tiempo.

**A109** La entidad aplica la sección 45 de esta NIF para determinar si la obligación a cumplir se satisface en un momento determinado o a lo largo del tiempo.

#### ***Caso B–La licencia no es separable***

**A110** En este caso, no existe otra entidad que pueda fabricar este equipo como resultado de la naturaleza altamente especializada del proceso de fabricación. Por lo tanto, la licencia no puede comprarse por separado de los servicios de fabricación.

**A111** La entidad evalúa los bienes y servicios acordados con el cliente para determinar cuáles bienes y servicios son separables conforme al párrafo 42.4.2 de esta NIF. La entidad determina que el cliente no puede beneficiarse de la licencia sin los servicios de fabricación; por lo tanto, no se cumplen los criterios del párrafo 42.4.2a). Consecuentemente, la licencia y los servicios de fabricación no son separables y la entidad trata la licencia y los servicios de fabricación como una sola obligación a cumplir de vender el equipo fabricado al cliente.

**A112** La entidad aplica la sección 45 de esta NIF para determinar si la obligación a cumplir se satisface en un momento determinado o a lo largo del tiempo.

### **Ejemplo 16–Derechos de franquicia**

**A113** La entidad celebra un contrato con un cliente y promete otorgar una licencia de franquicia que provee al cliente el derecho de usar el nombre comercial de la entidad y vender los productos de la entidad por 10 años. En adición a la licencia, la entidad también promete proveer al cliente el equipo necesario para operar una tienda de la franquicia. A cambio de otorgar la licencia, la entidad recibe una regalía basada en ventas del 5% sobre las ventas mensuales del cliente. La contraprestación fija para el equipo es de \$150,000, pagadero a la entrega del equipo.

#### ***Identificación de obligaciones a cumplir***

**A114** La entidad evalúa los bienes y servicios acordados con el cliente para determinar cuáles son separables conforme al párrafo 42.4.2 de esta NIF. La entidad observa que, como franquiciador, ha desarrollado una práctica de negocios de llevar a cabo actividades como análisis de las preferencias cambiantes de los clientes y la implementación de mejoras a los productos, estrategias de precios, campañas de publicidad y eficiencia operativa para apoyar el nombre de la franquicia. Sin embargo, la entidad concluye que estas actividades no transfieren el control sobre bienes o servicios directamente al cliente porque son parte del compromiso de la entidad de otorgar una licencia.

**A115** La entidad determina que tiene dos compromisos de transferir el control sobre bienes o servicios: uno de otorgar una licencia y otro de transferir el control sobre equipo. Adicionalmente, la entidad concluye que éstos son separables, debido a que el cliente puede beneficiarse de cada compromiso por sí solo o junto con otros recursos que están disponibles de inmediato (ver el párrafo 42.4.2a) de esta NIF). Es decir, el cliente puede beneficiarse de la licencia junto con el equipo que se entrega antes de la apertura de la franquicia y el equipo puede usarse en la franquicia o venderse por un monto **mayor** a su valor de desecho. La entidad también determina que el compromiso de otorgar la licencia de franquicia y de transferir el equipo son identificables por separado, de acuerdo con el criterio del párrafo 42.4.2b) de esta NIF.

**A115A** La entidad concluye que la licencia y el equipo no son insumos de un elemento combinado (es decir, no representan un compromiso único con el cliente). Para sustentar esta conclusión, la entidad considera que no está proporcionando un servicio de integración significativo que transforme la licencia y el equipo en un producto combinado; es decir, ni la licencia ni el equipo se modifican o personalizan de forma significativa entre ellos. Además, la entidad podría cumplir el compromiso de forma independiente por cada uno. Consecuentemente, la entidad tiene dos obligaciones a cumplir:

- a) la licencia de franquicia; y
- b) el equipo.

#### ***Asignación del precio de la transacción***

**A116** La entidad determina que el **precio** de la transacción incluye una contraprestación fija de \$150,000 y otra contraprestación variable (5% de las ventas del cliente). El **precio de venta independiente del equipo es de \$150,000 y la entidad otorga licencias de franquicias con regularidad a cambio del 5% de las ventas del cliente.**

**A117** La entidad aplica el párrafo 44.6.2 de esta NIF para determinar si toda la contraprestación variable debería asignarse a la obligación a cumplir de transferir la licencia de franquicia y concluye que toda la contraprestación variable debe asignarse a la misma, porque se relaciona exclusivamente al compromiso de la entidad de otorgarla. Adicionalmente, la entidad observa que la asignación de los \$150,000 al equipo y la regalía basada en ventas a la licencia de franquicia sería consistente con una asignación basada en los precios de venta independientes de la entidad en contratos similares. Consecuentemente, la entidad concluye que toda la contraprestación variable debería asignarse a la obligación a cumplir de otorgar la licencia de franquicia.

## Orientación de aplicación para licencias

**A118** La entidad evalúa, conforme al párrafo 42.4.20 de esta NIF, la naturaleza de su compromiso de otorgar la licencia de franquicia. La entidad concluye que se cumplen los criterios del párrafo 42.4.20 y la naturaleza de su compromiso es de proveer acceso a su propiedad intelectual tal como exista durante el periodo de la licencia, debido a que:

- a) el cliente razonablemente esperaría que la entidad llevará a cabo actividades que afectarán significativamente la propiedad intelectual a la cual el cliente tiene derecho. La capacidad del cliente de obtener beneficios de la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente procede sustancialmente o depende, de las actividades esperadas de la entidad. Esto es con base en las prácticas de la entidad de llevar a cabo actividades tales como analizar las preferencias cambiantes de los clientes e implementar mejoras a los productos, estrategias de precios, campañas de mercadotecnia y eficiencias operativas. Adicionalmente, la entidad observa que debido a que una porción de su compensación depende del éxito del franquiciado (por la regalía basada en ventas), la entidad comparte un interés económico con el cliente que indica que el cliente esperará que la entidad llevará a cabo dichas actividades para maximizar las utilidades;
- b) la licencia de franquicia requiere que el cliente implemente cualesquier cambios que resulten de dichas actividades y así se expone el cliente a cualesquier efectos positivos o negativos de las actividades bajo franquicia;
- c) no obstante que el cliente pueda beneficiarse de las actividades por los derechos otorgados por la licencia, los derechos no transfieren el control sobre un bien o servicio al cliente al realizar las mismas.

**A119** Debido a que se cumplen los criterios del párrafo 42.4.20, la entidad concluye que el compromiso de transferir la licencia es una obligación a cumplir a satisfacer a lo largo del tiempo conforme al párrafo 45.9.1a) de esta NIF.

**A120** La entidad también concluye que debido a que la contraprestación está en la forma de una regalía basada en ventas, que se relacionan de forma específica con la licencia de franquicia (ver el párrafo 42.4.28), la entidad aplica el párrafo 42.4.26 y, después de la transferencia de la licencia de franquicia, la entidad reconoce los ingresos cuando ocurran las ventas mensuales del cliente **porque la entidad concluye que esto describe de forma razonable el progreso de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación a cumplir de la licencia de la franquicia.**

## Ejemplo 17–Acceso a propiedad intelectual

**A121** Un club deportivo reconocido otorga a un cliente una licencia para el uso de su nombre y logotipo. El cliente, un diseñador de ropa, tiene el derecho de usar el nombre y logotipo en sus productos, incluyendo camisetas, gorras, tazas y toallas por un año. A cambio de la licencia, la entidad recibirá una contraprestación fija de \$2 millones y una regalía del 5% sobre las ventas de los productos que usan el nombre o logotipo. El cliente espera que el equipo continuará jugando como un equipo competitivo.

**A122** La entidad evalúa los bienes y servicios prometidos al cliente para determinar cuáles son separables conforme al párrafo 42.4.2 de esta NIF. La entidad concluye que su única obligación a cumplir es otorgar la licencia. Las actividades adicionales asociadas con la licencia (es decir, continuar jugando partidos y proporcionar un equipo competitivo) no transfieren directamente el control sobre un bien o servicio al cliente, porque son parte del compromiso de la entidad de otorgar la licencia.

**A123** La entidad evalúa la naturaleza de su compromiso de otorgar la licencia de franquicia conforme al párrafo 42.4.20 de esta NIF, considerando lo siguiente:

- a) la entidad concluye que el cliente razonablemente esperaría que la entidad llevará a cabo actividades que afectarán significativamente la propiedad intelectual (es decir, el nombre y logotipo) a la cual el cliente tiene derecho. Esto es con base en las prácticas de la entidad de llevar a cabo actividades **que apoyan y mantienen el valor del nombre y logo** tales como continuar jugando como un equipo competitivo. **La entidad determina que la capacidad del cliente de obtener beneficios del nombre y logo procede sustancialmente, o depende, de las actividades esperadas de la entidad.** Adicionalmente, la entidad observa que debido a que una porción de su compensación depende del éxito del cliente (por la regalía basada en ventas), la entidad comparte un interés económico con el cliente que indica que el cliente esperará que la entidad llevará a cabo dichas actividades para maximizar las utilidades **del cliente**;
- b) la entidad observa que los derechos otorgados con la licencia exponen directamente al cliente a cualesquier efectos positivos o negativos de las actividades de la entidad;
- c) la entidad también observa que no obstante que el cliente puede beneficiarse de las actividades por los derechos otorgados por la licencia, los derechos no transfieren el control sobre un bien o servicio al cliente al llevarse a cabo las actividades.

**A124** La entidad concluye que se cumplen los criterios del párrafo 42.4.20 de esta NIF y la naturaleza del compromiso de la entidad de otorgar la licencia es la de proveer al cliente acceso a la propiedad intelectual tal como existe durante el periodo de la licencia. Consecuentemente, la entidad trata la licencia comprometida como una obligación a cumplir a satisfacer a lo largo del tiempo (es decir, se cumple el criterio del párrafo 45.9.1a) de esta NIF).

**A125** La entidad aplica los párrafos 45.10.1 al 45.10.13 de esta NIF para establecer un método que le permite determinar el avance que **representa su** cumplimiento. En este caso, la entidad concluye que un método basado en el tiempo sería la medida más apropiada para determinar el avance hacia la satisfacción completa de la obligación a cumplir correspondiente a la contraprestación fija. Para la contraprestación basada en ventas, se aplica el párrafo 42.4.26 porque la regalía basada en ventas se relaciona sólo con la licencia que es la única obligación a cumplir del contrato. **La entidad concluye que el reconocimiento de los \$2 millones de contraprestación fija como ingresos de forma proporcional a lo largo del tiempo más el reconocimiento de la regalía como ingresos** cuando ocurren las ventas **del cliente** de sus productos, usando el nombre o logotipo del equipo **describe de forma razonable el progreso de la entidad hacia la completa satisfacción de la obligación a cumplir de la licencia.**

### Opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales

**A126** Los ejemplos 18 al 20 ilustran los requerimientos en los párrafos 42.4.29 al 42.4.33 de esta NIF sobre las opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales.

#### Ejemplo 18—Opción que da al cliente un derecho significativo (vales de descuento)

**A127** La entidad celebra un contrato para la venta del producto A en \$1,000. Como parte del contrato, la entidad otorga al cliente un vale de descuento del 40% para cualesquier compras futuras hasta por \$1,000 en los próximos 30 días.

**A128** La entidad trata el compromiso de dar el descuento como una obligación a cumplir separable del contrato para la venta del producto A.

**A129** Para estimar el precio de venta independiente del vale de descuento conforme al párrafo 42.4.32 de esta NIF, la entidad estima una probabilidad del 75% de que un cliente redimirá el vale y que el cliente comprará, en promedio, \$500 de productos adicionales. Consecuentemente, el precio de venta independiente del vale de descuento del cliente es de \$150 (\$500 promedio de productos adicionales × 40% descuento × 75% probabilidad de ejercer la opción). El precio de venta independiente del producto A y el vale de descuento y la asignación resultante del precio de la transacción de \$1,000 son como sigue:

Obligación a cumplir	Precio de venta independiente	
Producto A	\$ 1,000	
Vale de descuento	150	
Total	<u>\$ 1,150</u>	
	Asignación del precio de la transacción	
Producto A	\$ 870	$(\$1,000 \div \$1,150 \times \$1,000)$
Vale de descuento	130	$(\$150 \div \$1,150 \times \$1,000)$
Total	<u>\$ 1,000</u>	

- A130** La entidad asigna \$870 al producto A y reconoce el ingreso para dicho producto cuando se transfiere el control. La entidad asigna \$130 al vale de descuento y reconoce el ingreso relativo cuando se redime por el cliente para bienes o servicios o cuando caduca.

### Ejemplo 19–Opción que no da al cliente un derecho significativo (bienes o servicios adicionales)

- A131** Una entidad en la industria de telecomunicaciones celebra un contrato con un cliente para proveer un celular y un servicio mensual de red por dos años. El servicio de red incluye hasta 1,000 minutos de llamadas y 1,500 mensajes de texto cada mes por un costo mensual fijo. El contrato establece el precio de cualesquier minutos de llamadas o textos adicionales que el cliente decida comprar en cualquier mes. Los precios de esos servicios equivalen a sus precios de venta independientes.
- A132** La entidad determina que los compromisos de proveer el celular y servicio de red son obligaciones a cumplir separadas, debido a que el cliente puede beneficiarse del celular y del servicio de red por sí solo o con otros recursos disponibles de inmediato al cliente de acuerdo con los criterios del párrafo 42.4.2a) de esta NIF. Adicionalmente, el celular y el servicio de red son identificables por separado de acuerdo con los criterios del párrafo 42.4.2b) (con base en los factores del párrafo 42.4.4).
- A133** La entidad determina que la opción de comprar los minutos de llamadas o textos adicionales no provee un derecho significativo que el cliente no recibiría sin celebrar el contrato (ver el párrafo 42.4.31 de esta NIF) debido a que los precios de los minutos de llamadas o textos adicionales reflejan los precios de venta independientes de dichos servicios. Puesto que la opción para minutos de llamadas o textos adicionales no otorga al cliente un derecho significativo, la entidad concluye que no es una obligación a cumplir en el contrato. Consecuentemente, la entidad no asigna ninguna porción del precio de la transacción a la opción. La entidad debe reconocer los ingresos para minutos de llamadas o textos adicionales sólo cuando la entidad provee esos servicios.

### Ejemplo 20–Programa de lealtad de clientes

- A134** La entidad tiene un programa de lealtad de clientes que premia a un cliente con un punto de lealtad por cada \$200 de compras. Cada punto es redimible para un descuento de \$20 en cualesquier compras futuras de los productos de la entidad. Durante el periodo, los clientes compran productos por un total de \$1,000,000 y ganan 5,000 puntos. La entidad espera la redención de 4,500 puntos y estima un precio de venta independiente de \$18 por punto (un total de \$90,000) con base en la probabilidad de redención conforme al párrafo 42.4.32 de esta NIF.
- A135** Los puntos dan a los clientes un derecho significativo que no recibirían sin la celebración de un contrato. Consecuentemente, la entidad concluye que el compromiso de proveer puntos al cliente es una obligación a cumplir. La entidad asigna el precio de la transacción (\$1,000,000) al producto y a los puntos con base en los precios de venta independientes como sigue:

Producto A	\$ 917,431	[\$1,000,000 × (\$1,000,000 precio de venta independiente ÷ \$1,090,000)] como ingreso
Puntos	<u>82,569</u>	[\$1,000,000 × (\$90,000 precio de venta independiente ÷ \$1,090,000)] como pasivo
Total	<u>\$ 1,000,000</u>	

**A136** Al final del primer periodo, se han redimido 2,500 puntos y la entidad sigue esperando la redención de un total de 4,500 puntos. La entidad reconoce ingresos por la proporción de los puntos redimidos por \$45,872 [(2,500 puntos ÷ 4,500 puntos) × \$82,569] y mantiene un pasivo de \$36,697 (\$82,569 - \$45,872) en relación con los puntos no redimidos al final del primer periodo.

**A137** Al final del segundo periodo, se han redimido 4,000 puntos acumulados. La entidad actualiza su estimación de los puntos que serán redimidos y ahora espera que se redimirán un total de 4,800 puntos. La entidad reconoce ingresos por la proporción de los puntos redimidos por lealtad de \$22,936 [(total de 4,000 puntos redimidos ÷ total de 4,800 puntos que se esperan sean redimidos) × \$82,569 asignación inicial] - \$45,872 reconocidos en el primer periodo). El saldo del pasivo es \$13,761 (\$82,569 asignación inicial - \$68,808 de ingresos acumulados reconocidos).

### **Cobros por adelantado no reembolsables**

**A138** El ejemplo 21 ilustra los requerimientos de los párrafos 42.4.38 al 42.4.41 de esta NIF sobre los cobros por adelantado no reembolsables.

#### **Ejemplo 21–Cobro por adelantado no reembolsable**

**A139** Una entidad celebra un contrato con un cliente para otorgarle un año de servicios de procesamiento de transacciones. Los contratos de la entidad incluyen condiciones estándares que son iguales para todos los clientes. El contrato requiere que el cliente pague un importe por adelantado para incorporarlo en los sistemas y procesos de la entidad. El pago es un monto mínimo y no es reembolsable. El cliente puede renovar el contrato cada año sin pagos similares adicionales.

**A140** Las actividades de incorporar al cliente en los sistemas de la entidad no transfieren el control sobre ningún bien o servicio al cliente y, por ende, no dan origen a una obligación a cumplir.

**A141** La entidad concluye que la opción de renovar el contrato no provee al cliente un derecho significativo que éste no recibiría sin celebrar dicho contrato (ver el párrafo 42.4.30 de esta NIF). El cobro por adelantado es, en efecto, para los servicios futuros de procesamiento de transacciones. Consecuentemente, la entidad determina el precio de la transacción, el cual incluye el cobro por adelantado no reembolsable, y reconoce el ingreso por los servicios al prestarlos, conforme al párrafo 42.4.39.

### **Contraprestación variable**

**A142** El ejemplo 22 ilustra los requerimientos de los párrafos 43.4.1 al 43.4.5 de esta NIF sobre la identificación de la contraprestación variable. Los ejemplos 23 y 24 ilustran los requerimientos de los párrafos 43.4.21 y 43.4.22 de esta NIF sobre la restricción para estimar el monto de la contraprestación variable.

#### **Ejemplo 22–Estimación de la contraprestación variable**

**A143** La entidad celebra un contrato con un cliente para construir un activo a la medida considerando las necesidades particulares del cliente. El compromiso de transferir el control sobre el activo representa una obligación a cumplir que se satisface a lo largo del tiempo. La contraprestación acordada es de \$1,500,000, pero se reducirá o aumentará dependiendo de la fecha de finalización de la construcción. Específicamente, existirá un premio o castigo de \$5,000 por cada día anterior o posterior del 31 de marzo de 20X7, respectivamente, para la entrega del activo.

**A144** Adicionalmente, al terminar el activo, un tercero lo inspeccionará y debe asignar una calificación con base en las especificaciones establecidas en el contrato. Si el activo recibe una calificación específica, la entidad tendrá derecho a un bono de \$75,000.

**A145** Al determinar el precio de la transacción, la entidad prepara una estimación separada para cada elemento de la contraprestación variable a la cual la entidad tendrá derecho, utilizando los métodos de estimación descritos en el párrafo 43.4.4 de esta NIF:

- a) la entidad decide utilizar el método del valor esperado para estimar el monto de la contraprestación variable asociada con la penalización o incentivo diario, debido a que este es el método que la entidad cree que mejor predice el monto de la contraprestación a la cual tendrá derecho.
- b) la entidad decide utilizar el método del monto más probable para estimar el monto de la contraprestación variable asociada con el bono, debido a que sólo existen dos posibles desenlaces (\$75,000 o cero) y es el método que la entidad cree que mejor predice el monto de la contraprestación a la cual tendrá derecho.

**A146** La entidad considera los requerimientos de los párrafos 43.4.21 y 43.4.22 de esta NIF sobre la restricción para estimar el monto de la contraprestación variable para determinar si la entidad debe incluir todo o parte de su estimación de la contraprestación variable en el precio de la transacción.

### **Ejemplo 23–Derecho a devolver el producto**

**A147** La entidad celebra 100 contratos con clientes. Cada contrato incluye la venta de un producto por \$1,000 (100 productos  $\times$  \$1,000 = \$100,000 contraprestación total). Se cobra la venta en efectivo al momento de transferir el control sobre el producto. La práctica de negocios de la entidad es de permitir a un cliente devolver cualquier producto no usado dentro de los 30 días posteriores a la compra y recibir un reembolso total. El costo para la entidad de cada producto es de \$750.

**A148** La entidad aplica los requerimientos de esta NIF al portafolio de 100 contratos debido a que razonablemente espera que, conforme al párrafo 10.4 de esta NIF, los efectos sobre los estados financieros de aplicar estos requerimientos al portafolio no diferirían de forma significativa a la aplicación de los requerimientos a cada contrato individual del portafolio.

**A149** Debido a que el contrato permite al cliente devolver los productos, la contraprestación recibida del cliente es variable. Para estimar el monto de la contraprestación variable a la cual la entidad tendrá derecho, la entidad decide utilizar el método del valor esperado (ver el párrafo 43.4.4a) de esta NIF) debido a que es el método que la entidad cree mejor predice el monto de la contraprestación a la cual tendrá derecho. Utilizando dicho método, la entidad estima que no se devolverán 97 productos.

**A150** La entidad también considera los requerimientos de los párrafos 43.4.21 y 43.4.22 de esta NIF sobre la restricción para estimar el monto de la contraprestación variable para determinar si el monto estimado de la contraprestación variable de \$97,000 ( $\$1,000 \times 97$  productos que no se espera que serán devueltos) puede incluirse en el precio de la transacción. La entidad considera los factores en el párrafo 43.4.22 de esta NIF y determina que no obstante que las devoluciones se encuentran fuera del control de la entidad, tiene mucha experiencia en la estimación de las devoluciones de este producto y clase de cliente. Adicionalmente, se resolverá la incertidumbre dentro de poco tiempo (es decir, durante el periodo de 30 días establecido para aceptar para devoluciones). Por lo tanto, la entidad concluye que es altamente probable que no ocurrirá una reversión importante del monto del ingreso acumulado reconocido (los \$97,000) cuando se resuelva posteriormente la incertidumbre (durante el periodo para devoluciones).

**A151** La entidad estima que el costo para recuperar los productos no será importante y espera que los productos devueltos puedan ser revendidos a un precio superior a su costo.

**A152** Al transferir el control sobre los 100 productos, la entidad no reconoce ingresos por los tres productos que espera serán devueltos. Consecuentemente, conforme a los párrafos 43.4.6 y 43.4.8 de esta NIF, la entidad reconoce lo siguiente:

Cuenta por cobrar	\$ 100,000	
Ingresos		\$ 97,000 <sup>1)</sup>
Pasivo por reembolsos		\$ 3,000 <sup>2)</sup>
Costo de ventas	\$ 72,750	
Inventario por producto devuelto a recuperar	\$ 2,250 <sup>3)</sup>	
Inventarios		\$ 75,000

<sup>1)</sup> \$1,000 x 97 productos que no se espera sean devueltos.

<sup>2)</sup> \$1,000 × 3 productos que se espera sean devueltos.

<sup>3)</sup> \$750 × 3 productos por el derecho de recuperar los productos de los clientes al liquidar el pasivo por reembolsos.

### **Ejemplo 24–Incentivo de descuento por volumen**

**A153** El 1 de enero de 20X8 la entidad celebra un contrato con un cliente para vender el producto A en \$1,000 por unidad. Si el cliente compra más de 1,000 unidades del producto A en un año calendario, el contrato establece que el precio por unidad se reduce en forma acumulada desde el inicio del contrato a \$900 por unidad. Consecuentemente, la contraprestación del contrato es variable.

**A154** Durante el primer trimestre de 20X8, la entidad vende 75 unidades del producto A al cliente. La entidad estima que las compras del cliente no excederán el umbral de 1,000 unidades requerido para que el descuento por volumen en el año calendario sea aplicable.

**A155** La entidad considera los requerimientos de los párrafos 43.4.21 y 43.4.22 de esta NIF sobre la restricción para estimar el monto de la contraprestación variable, incluyendo los factores en el párrafo 43.4.22 de esta NIF. La entidad determina que tiene experiencia importante con este producto y con el patrón de compras del cliente. Por lo tanto, la entidad concluye que es altamente probable que no ocurrirá una reversión importante del monto del ingreso acumulado reconocido (\$1,000 por unidad) cuando se resuelva posteriormente la incertidumbre (es decir, cuando se conozca el monto total de compras). Consecuentemente, la entidad reconoce ingresos de \$75,000 (75 unidades × \$1,000) durante el primer trimestre de 20X8.

**A156** En mayo de 20X8, el cliente expande sus operaciones y en el segundo trimestre de 20X8 la entidad le vende 600 unidades adicionales del producto A. En vista de las nuevas circunstancias, la entidad ahora estima que las compras del cliente excederán el umbral de 1,000 unidades en el año calendario y, por lo tanto, se obligará a reducir en forma acumulada desde el inicio del contrato el precio por unidad a \$900.

**A157** Como consecuencia, la entidad reconoce ingresos de \$532,500 en el segundo trimestre de 20X8. Dicho monto se integra por \$540,000 de la venta de las 600 unidades (600 unidades × \$900) menos el cambio del precio de la transacción de \$7,500 (75 unidades × \$100) por la reducción de ingresos correspondientes a las unidades vendidas durante el primer trimestre de 20X8 (ver los párrafos 43.8.1 y 43.8.2 de esta NIF).

### **Garantías**

**A158** El ejemplo 25 ilustra los requerimientos de los párrafos 43.4.15 al 43.4.20 de esta NIF sobre garantías. Además, este ejemplo ilustra los requerimientos de los párrafos 42.4.2 al 42.4.4 para la identificación de las obligaciones a cumplir.

## Ejemplo 25–Garantías

- A159** Una entidad proporciona a su cliente una garantía en la compra de un producto que fabrica. La garantía proporciona seguridad de que el producto cumple con las especificaciones acordadas y funcionará como se acordó por un año desde la fecha de compra. El contrato también proporciona al cliente el derecho a recibir hasta 10 horas de servicios de entrenamiento sobre cómo operar el producto sin costo adicional.
- A160** La entidad evalúa los bienes y servicios del contrato para determinar si son separables y, por ello, dan lugar a obligaciones a cumplir separadas.
- A161** El producto y los servicios de entrenamiento pueden cada uno ser separable conforme a los párrafos 42.4.2a) y 42.4.3 porque el cliente puede beneficiarse del producto por sí solo sin recibir los servicios de entrenamiento y puede beneficiarse de los servicios de entrenamiento junto con el producto que ya ha sido transferido por la entidad. La entidad vende con regularidad el producto de forma separada sin proveer los servicios de entrenamiento.
- A162** La entidad evalúa a continuación si sus compromisos de transferir el producto y proporcionar servicios de entrenamiento son identificables por separado conforme a los párrafos 42.4.2b) y 42.4.4. La entidad no proporciona un servicio importante de integración de los servicios de entrenamiento con el producto [véase el párrafo 42.4.4a)]. Éstos no se modifican o personalizan mutuamente (véase el párrafo 42.4.4b)). El producto y los servicios de entrenamiento no son altamente interdependientes o altamente interrelacionados (véase el párrafo 42.4.4c)). La entidad podría cumplir su compromiso de transferir el producto de forma independiente de sus esfuerzos por proporcionar posteriormente los servicios de entrenamiento, y podría proporcionar servicios de entrenamiento a cualquier cliente que hubiera adquirido anteriormente su producto. Por consiguiente, la entidad concluye que su compromiso de transferir el producto y su compromiso de proporcionar servicios de entrenamiento no son insumos de un elemento combinado y, por ello, son cada uno identificables por separado.
- A163** El producto y los servicios de entrenamiento son separables el uno del otro conforme al párrafo 42.4.2 y, por ello, dan lugar a dos obligaciones a cumplir separadas.
- A164** La entidad evalúa el compromiso de proporcionar una garantía y observa que ésta proporciona al cliente la seguridad de que el producto funcionará como está previsto por un año. La entidad concluye, conforme a los párrafos 43.4.15 al 43.4.20 de esta NIF que la garantía no proporciona al cliente un bien o servicio además de dicha seguridad y, por ello, la entidad no la reconoce como una obligación a cumplir. La entidad reconoce la garantía de acuerdo con los requerimientos de la NIF C-9, *Provisiones, contingencias y compromisos*.
- A165** En consecuencia, la entidad asigna el precio de la transacción a las dos obligaciones a cumplir (el producto y los servicios de entrenamiento) y reconoce los ingresos cuando (o a medida que) se satisfacen dichas obligaciones.

## Existencia de un componente importante de financiamiento

- A166** Los ejemplos 26 al 28 ilustran los requerimientos de los párrafos 43.5.1 al 43.5.6 de esta NIF sobre la existencia de un componente importante de financiamiento en el contrato.

## Ejemplo 26–Componente importante de financiamiento y derecho a devolver

- A167** La entidad vende un producto a un cliente en \$1,210 que se pagará 24 meses después de su entrega. El cliente obtiene control sobre el producto al inicio del contrato. El contrato permite al cliente devolver el producto dentro de 90 días. El producto es nuevo y la entidad no tiene evidencia histórica relevante de devoluciones del producto u otra evidencia de mercado disponible.
- A168** El precio al contado del producto es de \$1,000, el cual representa el monto que pagaría el cliente a la entrega del mismo producto vendido bajo términos y condiciones idénticos al inicio del contrato. El costo del producto para la entidad es de \$800.

**A169** La entidad no reconoce el ingreso cuando se transfiere el control sobre el producto al cliente, debido a que la existencia del derecho de devolución y la falta de evidencia histórica relevante significa que la entidad no puede concluir si es altamente probable que no ocurrirá una reversión importante del monto del ingreso acumulado reconocido conforme a los párrafos 43.4.21 y 43.4.22 de esta NIF. Consecuentemente, el ingreso se reconoce después de tres meses cuando caduca el derecho de devolución.

**A170** El contrato incluye un componente importante de financiamiento, conforme a los párrafos 43.5.1 al 43.5.3 de esta NIF, el cual es evidente debido a la diferencia entre el monto de la contraprestación acordado de \$1,210 y el precio al contado de \$1,000 en la fecha en la que se transfiere el control sobre el producto al cliente.

**A171** El contrato incluye una tasa de interés implícita del 10% anual (es decir, la tasa de interés que en 24 meses descuenta la contraprestación acordada de \$1,210 al precio al contado de \$1,000). La entidad evalúa la tasa y concluye que representa la tasa que se reflejaría en una transacción de financiamiento separada entre la entidad y su cliente al inicio del contrato. Los siguientes asientos contables ilustran cómo trataría la entidad este contrato conforme a los párrafos 43.4.7 al 43.4.14 de esta NIF:

a) Al transferir el control sobre el producto al cliente, conforme al párrafo 43.4.8:

Activo por derecho a recuperar producto devuelto	\$ 800 <sup>1)</sup>	
Inventarios		\$ 800

<sup>1)</sup> Este ejemplo no considera los costos esperados para recuperar el producto.

b) Durante el periodo de tres meses con derecho de devolución, conforme al párrafo 43.5.6 no se reconocen intereses debido a que no se ha reconocido una cuenta por cobrar bajo el contrato.

c) Cuando caduca el derecho de devolución (no se devuelve el producto):

Cuenta por cobrar	\$ 1,000 <sup>2)</sup>	
Ingresos		\$ 1,000
Costo de ventas	\$ 800	
Activo por derecho a recuperar el producto devuelto		\$ 800

<sup>2)</sup> Se debe reconocer la cuenta por cobrar de acuerdo con la NIF C-20. Este ejemplo asume que no hay diferencia importante entre el valor razonable de la cuenta por cobrar al inicio del contrato y el valor razonable de la cuenta por cobrar al reconocerla cuando caduca el derecho de devolución. Adicionalmente, este ejemplo no considera ningún deterioro de la cuenta por cobrar.

**A172** Desde la fecha que caduca el derecho de devolución hasta que la entidad reciba el efectivo del cliente, se reconocen los intereses ganados de acuerdo con la NIF C-20. Al determinar la tasa de interés efectiva de acuerdo con la NIF C-20, la entidad considera el plazo restante del contrato de 21 meses.

### **Ejemplo 27–Determinación de la tasa de descuento**

**A173** La entidad celebra un contrato con un cliente para la venta de un equipo. Se transfiere el control sobre el equipo al cliente cuando se firma el contrato. El monto establecido en el contrato es de \$500,000, más una tasa de interés contractual del 6%, pagadero en 36 mensualidades de \$15,211.

*Caso A–Tasa de descuento contractual refleja la tasa en una transacción de financiamiento separada*

- A174** Al determinar la tasa de descuento en el contrato que incluye un componente importante de financiamiento, la entidad observa que la tasa de interés contractual del 6% refleja la tasa que sería utilizada en una transacción de financiamiento separada entre la entidad y su cliente al inicio del contrato (es decir, la tasa de interés contractual del 6% refleja las características crediticias del cliente).
- A175** Los términos de mercado del financiamiento significan que el precio al contado del equipo es de \$500,000. Se reconoce este monto como ingreso y como una cuenta por cobrar al transferir el control sobre el equipo al cliente. La entidad reconoce la cuenta por cobrar de acuerdo con la NIF C-20.

*Caso B–Tasa de descuento contractual no refleja la tasa en una transacción de financiamiento separada*

- A176** Al determinar la tasa de descuento en el contrato que incluye un componente importante de financiamiento, la entidad observa que la tasa de interés contractual del 6% es muy inferior a la tasa de interés del 15% que sería utilizada en una transacción de financiamiento separada entre la entidad y su cliente al inicio del contrato (es decir, la tasa de interés contractual del 6% no refleja las características crediticias del cliente). Esto implica que el precio al contado es menor a \$500,000.
- A177** Conforme al párrafo 43.5.5 de esta NIF, la entidad determina el precio de la transacción a través de un ajuste a la contraprestación acordada para reflejar los pagos contractuales utilizando la tasa de interés del 15% que refleja las características crediticias del cliente. Consecuentemente, la entidad determina que el precio de la transacción es de \$438,796 (36 mensualidades de \$15,211 descontado al 15%). La entidad reconoce el ingreso y una cuenta por cobrar por este monto en el momento de transferencia de control sobre el equipo. La entidad reconoce la cuenta por cobrar de acuerdo con la NIF C-20.

**Ejemplo 28– Pago anticipado y evaluación de la tasa de descuento**

- A178** Una entidad celebra un contrato con un cliente para vender un activo. El control sobre el activo se transferirá al cliente en dos años (es decir, la obligación a cumplir será satisfecha en un momento determinado). El contrato incluye dos opciones de pago alternativas: pago de \$50,000 en dos años cuando el cliente obtiene el control sobre el activo o pago de \$38,000 cuando se firma el contrato. El cliente opta por pagar \$38,000 cuando se firma el contrato.
- A179** La entidad concluye que el contrato contiene un componente de financiación significativo debido a la magnitud de tiempo entre el momento en el que el cliente paga por el activo y el momento en el que la entidad transfiere el control sobre el activo al cliente, así como a las tasas de interés dominantes en el mercado.
- A180** La tasa de interés implícita en la transacción es del 14.7%, que es la tasa de interés necesaria para hacer las dos opciones de pago alternativas económicamente equivalentes. Sin embargo, la entidad determina que, conforme al párrafo 43.5.5 de esta NIF, la tasa que debe utilizarse para ajustar la contraprestación acordada es del 8%, que es la tasa de préstamo incremental de la entidad.
- A181** Los siguientes asientos contables ilustran cómo reconocería la entidad el componente importante de financiamiento:

- a) reconoce un anticipo del cliente por el pago de \$38,000 recibido al inicio del contrato:

Efectivo	\$ 38,000
Anticipos de clientes	\$ 38,000

- b) durante los dos años desde el inicio del contrato hasta la transferencia del control sobre el activo, la entidad ajusta el importe acordado de contraprestación (conforme al párrafo 43.5.6 de esta NIF) y acredita al anticipo del cliente por el reconocimiento de intereses sobre \$38,000, al 8%, para dos años:

Gastos por intereses	\$ 6,323 <sup>1)</sup>	
Anticipos de clientes		\$ 6,323

<sup>1)</sup>  $\$6,323 = \$38,000 \text{ anticipo del cliente} \times (8\% \text{ de interés por año para dos años}).$

- c) Reconoce ingresos por la transferencia del control sobre el activo:

Anticipos de clientes	\$ 44,323	
Ingresos		\$ 44,323

### Contraprestación por pagar a un cliente

- A182** El ejemplo 29 ilustra los requerimientos de los párrafos 43.7.1 al 43.7.3 de esta NIF sobre contraprestación por pagar a un cliente.

#### Ejemplo 29– Contraprestación por pagar a un cliente

- A183** Una entidad que fabrica bienes consumibles celebra un contrato por un año para vender bienes a un cliente que es una gran cadena global de tiendas detallistas. El cliente se compromete a comprar al menos \$100 millones de productos durante el año. El contrato también requiere que la entidad haga un pago no reembolsable de \$10 millones al cliente al inicio del contrato. El pago de \$10 millones compensará al cliente por los cambios que necesita realizar a sus estanterías para colocar los productos de la entidad.

- A184** La entidad considera los requerimientos de los párrafos 43.7.1 al 43.7.3 de esta NIF y concluye que el pago al cliente no es a cambio de un bien o servicio separable procedente del cliente. Esto es porque la entidad no obtiene el control sobre ninguna clase de derecho sobre las estanterías del cliente. Consecuentemente, la entidad determina que, conforme al párrafo 43.7.1 de esta NIF, el pago de \$10 millones es una reducción del precio de la transacción.

- A185** La entidad aplica los requerimientos del párrafo 43.7.3 de esta NIF y concluye que el pago de \$10 millones se reconoce como una reducción en el precio de la transacción cuando la entidad reconoce el ingreso por la transferencia de control sobre los bienes. El monto pagado al cliente se reconoce como un pago anticipado, el cual se reducirá al reconocer los ingresos por las ventas al cliente. Por lo tanto, cuando la entidad transfiera el control sobre bienes al cliente, reduce el precio de la transacción de cada bien en un 10% (\$10 millones ÷ \$100 millones). En el primer mes la entidad transfiere el control sobre \$15 millones de bienes al cliente, y por ello reconoce ingresos de \$13.5 millones (\$15 millones facturados menos la reducción de \$1.5 millones del importe pagado al cliente).

### Asignación del precio de la transacción entre las obligaciones a cumplir

- A186** Los ejemplos 30 al 32 ilustran los requerimientos de los párrafos 44.1 al 44.6.3 de esta NIF sobre la asignación del precio de la transacción entre las obligaciones a cumplir.

#### Ejemplo 30– Metodología de asignación

- A187** La entidad celebra un contrato con un cliente para vender los productos A, B y C a cambio de \$1,000. La entidad satisfará las obligaciones a cumplir para cada uno de los productos en distintos momentos. La entidad regularmente vende el producto A por separado y, por lo tanto, su precio de venta independiente es directamente observable. Los precios de venta independientes de los productos B y C no son directamente observables.

**A188** Debido a que los precios de venta independientes de los productos B y C no son directamente observables, es necesario que la entidad los estime. Para estimar los precios de venta independientes, la entidad utiliza el enfoque de evaluación del mercado ajustado para el producto B y el enfoque del costo esperado más un margen para el producto C. Al hacer dichas estimaciones, la entidad maximiza el uso de datos de entrada observables (conforme al párrafo 44.4.3 de esta NIF). La entidad estima los precios de venta independientes como sigue:

Producto	Precio de venta independiente	Método
A	\$ 500	Directamente observable (párrafo 44.4.2)
B	300	Enfoque de evaluación de mercado ajustado (párrafo 44.4.4)
C	<u>600</u>	Enfoque del costo esperado más un margen (párrafo 44.4.4)
Total	<u>\$ 1,400</u>	

**A189** El cliente recibe un descuento por comprar los tres productos debido a que el total de los precios de venta independientes (\$1,400) excede la contraprestación acordada (\$1,000). La entidad evalúa si tiene evidencia observable respecto de la obligación a cumplir a la cual corresponde todo el descuento (conforme al párrafo 44.5.2) y concluye que no la tiene. Consecuentemente, conforme a los párrafos 44.4.1 y 44.5.1, se asigna el descuento proporcionalmente a los tres productos como sigue:

Producto	Precio de venta asignado	
A	\$ 357	$(\$500 \div \$1,400 \times \$1,000)$
B	214	$(\$300 \div \$1,400 \times \$1,000)$
C	<u>429</u>	$(\$600 \div \$1,400 \times \$1,000)$
Total	<u>\$ 1,000</u>	

### Ejemplo 31–Asignación de un descuento

**A190** Conforme al párrafo 44.5.1 de esta NIF, una entidad debe asignar el descuento proporcionalmente a todas las obligaciones a cumplir del contrato, excepto cuando tenga evidencia observable de que el descuento está totalmente relacionado sólo con una o más, pero no con todas, las obligaciones a cumplir de un contrato. Este ejemplo y el ejemplo 32 presentan situaciones en las cuales el descuento está totalmente relacionado sólo con una o más, pero no con todas, las obligaciones a cumplir de un contrato.

**A191** En el primer caso, la entidad regularmente vende los productos A, B y C por separado a los siguientes precios de venta independientes:

Producto	Precio de venta independiente
A	\$ 400
B	650
C	<u>450</u>
Total	<u>\$ 1,500</u>

**A192** Adicionalmente, la entidad regularmente vende los productos B y C juntos en \$700.

*Caso A–Asignación de un descuento a una o más obligaciones a cumplir*

- A193** La entidad celebra un contrato con un cliente para vender los productos A, B y C a cambio de \$1,100. La entidad satisfará las obligaciones a cumplir para cada uno de los productos en distintos momentos determinados.
- A194** El contrato incluye un descuento total de \$400, el cual se asignaría proporcionalmente a las tres obligaciones a cumplir al asignar el precio de la transacción usando el método de precios de venta independientes (conforme al párrafo 44.5.1). Sin embargo, debido a que la entidad regularmente vende los productos B y C juntos en \$700 y el producto A en \$400, tiene evidencia que el descuento total debería asignarse a los compromisos de transferir el control sobre los productos B y C conforme al párrafo 44.5.2 de esta NIF.
- A195** Si la entidad transfiere control sobre los productos B y C en el mismo momento, la entidad podría, para efectos prácticos, tratar la transferencia del control sobre dichos productos como una sola obligación a cumplir. Es decir, la entidad asignaría \$700 del precio de la transacción a esa sola obligación a cumplir y reconocería ingresos de \$700 al transferir simultáneamente el control sobre los productos B y C al cliente.
- A196** Si el contrato requiere que la entidad transfiera el control sobre los productos B y C en distintos momentos, entonces se asignaría los \$700 de manera individual a los compromisos de transferir el control sobre el producto B (precio de venta independiente de \$650) y el producto C (precio de venta independiente de \$450) como sigue:

Producto	Precio de venta asignado	
B	\$ 414	$(\$650 \div \$1,100 \times \$700)$
C	<u>286</u>	$(\$450 \div \$1,100 \times \$700)$
Total	<u>\$ 700</u>	

*Caso B–El enfoque residual es apropiado*

- A197** La entidad celebra un contrato con un cliente para vender los productos A, B y C como se describe en el caso A. El contrato también incluye un compromiso de transferir el control sobre el producto D. La contraprestación total en el contrato es de \$1,300. El precio de venta independiente del producto D es altamente variable (ver el párrafo 44.4.4c) de esta NIF) debido a que la entidad vende el producto D a distintos clientes en un rango amplio de montos (de \$100 a \$400). Consecuentemente, la entidad decide estimar el precio de venta independiente del producto D utilizando el enfoque residual.
- A198** Antes de estimar el precio de venta independiente del producto D utilizando el enfoque residual, la entidad evalúa si alguna porción del descuento debería asignarse a las otras obligaciones a cumplir en el contrato conforme a los párrafos 44.5.2 y 44.5.3 de esta NIF.
- A199** Como en el caso A, debido a que la entidad regularmente vende los productos B y C juntos en \$700 y el producto A en \$400, tiene evidencia observable que \$1,100 deberían asignarse a esos tres productos como en el caso A. Utilizando el enfoque residual, la entidad estima el precio de venta independiente del producto D en \$200 como sigue:

Producto	Precio de venta independiente	Método
A, B y C	\$ 1,100	Ver caso A
D	<u>200</u>	Enfoque residual (párrafo 44.4.4)
Total	<u>\$ 1,300</u>	

- A200** La entidad observa que los \$200 resultantes asignados al producto D caen dentro del rango de sus precios de venta observables (de \$100 a \$400). Por lo tanto, la asignación anterior es consistente con el objetivo de asignación establecido en el párrafo 44.1 de esta NIF y los requerimientos del párrafo 44.4.3.

- A201** Los mismos hechos del caso B aplican al caso C, excepto que el precio de la transacción es de \$1,150 en vez de \$1,300. Consecuentemente, la aplicación del enfoque residual resultaría en un precio de venta independiente de \$50 para el producto D (precio de la transacción de \$1,150 menos los \$1,100 asignados a los productos A, B y C). La entidad concluye que los \$50 no representarían fielmente el monto de la contraprestación a la cual la entidad considera tener derecho a cambio de la satisfacción de su obligación a cumplir de transferir el control sobre el producto D, debido a que los \$50 no se aproximan al precio de venta independiente del producto D, el cual tiene un rango de \$100 a \$400. Consecuentemente, la entidad necesita estudiar todos sus datos observables, incluyendo los reportes de ventas y márgenes, para estimar el precio de venta independiente del producto D utilizando otro método aceptable. La entidad entonces asigna el precio total de la transacción de \$1,150 a los productos A, B, C y D utilizando los precios de venta independientes relativos de dichos productos conforme a los párrafos 44.1 al 44.4.5 de esta NIF.

### Ejemplo 32–Asignación de un descuento

- A202** En adición a la venta de hospedaje, un hotel también vende paquetes como sigue:

- Paquete A – hospedaje y comidas pagados (HCP)
- Paquete B – hospedaje y boleto de avión pagados (HAP)
- Paquete C – hospedaje, boleto de avión y comidas pagados (HACP)
- Paquete D – hospedaje, boleto de avión, comidas y transporte pagados (HTP)

Los precios de venta por persona de cada paquete para dos noches a cierto destino turístico son como sigue:

Producto	Precio de venta
HCP	\$3,000
HAP	\$5,000
HACP	\$5,500
HTP	\$5,600

- A203** El hotel negocia con las aerolíneas y taxis locales la adquisición de boletos de avión y vales de taxi a precios reducidos, comparados con los precios vendidos directamente por las aerolíneas y los taxis al público. El hotel se compromete a comprar un número específico de boletos de avión y vales de taxi y está obligado pagarlos independientemente de si logra revenderlos. Los precios reducidos pagados por el hotel se negocian y se acuerdan con anticipación.

- A204** El hotel determina los precios de venta a los clientes y vende los paquetes y cobra la contraprestación a los clientes al momento de venderlos. Con base en los indicadores en el párrafo 42.4.12 de esta NIF, el hotel concluye que controla los boletos de avión y vales de taxi antes de su transferencia al cliente. Por lo tanto, el hotel concluye que actúa como proveedor principal en la transacción y reconoce el ingreso por el monto bruto de la contraprestación a la cual tiene derecho a cambio de los paquetes transferidos. Como uno de los elementos clave de la administración hotelera es determinar los ingresos y costos departamentales con los cuales evalúa la eficiencia de operación, es muy importante asignar adecuadamente los precios de venta.

- A205** Los precios de venta independientes del hotel para dos noches son como sigue:

Producto	Precio de venta independiente
Hospedaje	\$ 2,500
Comida	2,000
Transporte	<u>1,000</u>
Total	<u>\$ 5,500</u>

*Caso A–Asignación del descuento con HCP*

- A206** Se asignarían los \$3,000 de manera individual a los compromisos de dar el hospedaje (precio de venta independiente de \$2,500) y las comidas (precio de venta independiente de \$2,000) como sigue:

Producto	Precio de venta asignado	
Hospedaje	\$ 1,667	$(\$2,500 \div \$4,500 \times \$3,000)$
Comidas	<u>1,333</u>	$(\$2,000 \div \$4,500 \times \$3,000)$
Total	<u>\$ 3,000</u>	

*Caso B–Asignación del descuento con HAP*

- A207** Debido a que el hotel no vende boletos de avión por separado, se asignarían los \$5,000 a la obligación a cumplir combinada de dar el hospedaje y el boleto de avión.

*Caso C–Asignación del descuento con HACP*

- A208** Se asignarían los \$5,500 a los compromisos considerando que sólo se vende el boleto de avión junto con el hospedaje en \$5,000 y las comidas (precio de venta independiente de \$2,000) como sigue:

Producto	Precio de venta asignado	
HAP	\$ 3,929	$(\$5,000 \div \$7,000 \times \$5,500)$
Comidas	<u>1,571</u>	$(\$2,000 \div \$7,000 \times \$5,500)$
Total	<u>\$ 5,500</u>	

*Caso D–Asignación del descuento con HTP*

- A209** Se asignarían los \$5,600 de manera individual a los compromisos de (1) dar el hospedaje y avión (precio de venta independiente de \$5,000), las comidas (precio de venta independiente de \$2,000) y el transporte (precio de venta independiente de \$1,000) como sigue:

Producto	Precio de venta asignado	
HAP	\$ 3,500	$(\$5,000 \div \$8,000 \times \$5,600)$
Comidas	1,400	$(\$2,000 \div \$8,000 \times \$5,600)$
Transporte	<u>700</u>	$(\$1,000 \div \$8,000 \times \$5,600)$
Total	<u>\$ 5,600</u>	

- A210** Lo anterior considera que el método residual no es apropiado porque los \$100 que resultaría ( $\$5,600 - \$5,500$ ) no representarían fielmente el monto de la contraprestación a la cual la entidad considera tener derecho a cambio de la satisfacción de su obligación a cumplir de prestar el servicio de transporte, debido a que los \$100 no se aproximan al precio de venta independiente del transporte, el cual tiene un rango de \$500 a \$1,000.

**Acuerdos de recompra**

- A211** El ejemplo 33 ilustra los requerimientos del párrafo 45.8.2 al 45.8.14 de esta NIF sobre los acuerdos de recompra.

**Ejemplo 33–Acuerdos de recompra**

- A212** La entidad celebra un contrato con un cliente para la venta de una máquina el 1 de enero de 20X7 por \$1 millón.

### *Caso A–Opción de compra: financiamiento*

- A213** El contrato incluye una opción de recompra que otorga a la entidad el derecho de recomprar la máquina en \$1.1 millón a más tardar el 31 de diciembre de 20X7.
- A214** No se transfiere el control sobre la máquina al cliente el 1 de enero de 20X7 porque la entidad tiene el derecho de recomprar la máquina y, por lo tanto, se limita la capacidad del cliente de dirigir el uso y obtener sustancialmente todos los beneficios económicos futuros remanentes de la misma. Consecuentemente, conforme al párrafo 45.8.4 de esta NIF, la entidad trata la transacción como un financiamiento, debido a que el precio de ejercicio de la opción es superior al precio de venta original. Conforme al párrafo 45.8.6 de esta NIF, la entidad no da de baja la máquina, sino que reconoce el efectivo recibido como un pasivo financiero. La entidad también reconoce un gasto por interés para la diferencia entre el precio de ejercicio (\$1.1 millón) y el efectivo recibido (\$1 millón), la cual aumenta el pasivo durante el año.
- A215** El 31 de diciembre de 20X7, si vence la opción sin ejercerse, la entidad da de baja el pasivo y reconoce ingresos por \$1.1 millón.

### *Caso B–Opción de venta: arrendamiento*

- A216** En lugar de tener una opción de compra, el contrato incluye una opción de venta que obliga a la entidad a recomprar la máquina, a solicitud del cliente, en \$900,000 a más tardar el 31 de diciembre de 20X7. Se espera que el valor de mercado de la máquina será de \$750,000 al 31 de diciembre de 20X7.
- A217** Al inicio del contrato, la entidad evalúa si el cliente tiene un incentivo económico importante de ejercer la opción de venta, para determinar cómo reconocer la transferencia del control sobre la máquina (ver los párrafos 45.8.8 al 45.8.14 de esta NIF). La entidad concluye que el cliente tiene un incentivo económico importante de ejercer la opción de venta porque el precio de recompra excede de manera importante el precio de mercado esperado de la máquina en la fecha de recompra. La entidad determina que no hay factores relevantes adicionales para considerar en la determinación de si el cliente tiene un incentivo económico importante de ejercer la opción de venta. Consecuentemente, la entidad concluye que no se transfiere el control sobre la máquina al cliente, porque se limita la capacidad del cliente de dirigir el uso, y obtener sustancialmente todos los beneficios económicos futuros remanentes, de la misma.
- A218** Conforme a los párrafos 45.8.8 y 45.8.9 de esta NIF, la entidad trata la transacción como un arrendamiento de acuerdo con la norma correspondiente a arrendamientos.

### **Acuerdos de entrega posterior a la facturación**

- A219** El ejemplo 34 ilustra los requerimientos de los párrafos 45.8.17 al 45.8.20 de esta NIF sobre los acuerdos de entrega posterior a la facturación.

### **Ejemplo 34–Acuerdo de entrega posterior a la facturación**

- A220** El 1 de enero de 20X8 la entidad celebra un contrato con un cliente para la venta de una máquina y refacciones. El tiempo para fabricar la máquina y las refacciones es de dos años.
- A221** Al terminar la fabricación, la entidad demuestra que la máquina y refacciones cumplen con las especificaciones acordadas en el contrato. Los compromisos de transferir el control sobre la máquina y las refacciones son separables y resultan en dos obligaciones a cumplir que serán satisfechas cada una en un momento determinado. El 31 de diciembre de 20X9, el cliente paga la máquina y las refacciones, pero sólo toma posesión física de la máquina. No obstante que el cliente inspecciona y acepta las refacciones, solicita a la entidad que guarde las refacciones en su bodega debido a la cercanía con la fábrica de cliente y la falta de espacio en la fábrica del cliente. El cliente tiene el título de las refacciones, y en la bodega de la entidad se pueden identificar que son del cliente. Adicionalmente, la entidad guarda las refacciones en una sección separada de su bodega, y las refacciones se encuentran listas para su embarque inmediato a solicitud del cliente. La entidad espera guardar las refacciones de dos a cuatro años y no tiene la capacidad de usarlas o dirigir las a otro cliente.

- A222** La entidad identifica el compromiso de prestar los servicios de custodia como una obligación a cumplir porque representa un servicio proporcionado al cliente y es separable de la máquina y las refacciones. Consecuentemente, la entidad identifica tres obligaciones a cumplir en el contrato. Se asigna el precio de la transacción a las tres obligaciones a cumplir y se reconocen los ingresos cuando se transfiere el control al cliente.
- A223** Se transfiere el control sobre la máquina al cliente el 31 de diciembre de 20X9 cuando el cliente toma posesión física de ella. La entidad evalúa los indicadores del párrafo 45.8.1 de esta NIF para determinar el momento en el cual se transfiere el control sobre las refacciones al cliente, observando que la entidad ha cobrado las refacciones, el cliente tiene el título de las refacciones y ha inspeccionado y aceptado las mismas. Adicionalmente, la entidad concluye que se cumplen todos los criterios del párrafo 45.8.19 de esta NIF, lo cual es necesario para el reconocimiento de ingresos en un acuerdo de entrega posterior a la facturación. Por ende, la entidad reconoce los ingresos para las refacciones el 31 de diciembre de 20X9 cuando se transfiere el control al cliente.
- A224** La obligación a cumplir para la prestación de los servicios de custodia se satisface a lo largo del tiempo al proveer dichos servicios.

### **Satisfacción de obligaciones a cumplir a lo largo del tiempo**

- A225** Los ejemplos 35 al 38 ilustran los requerimientos de los párrafos 45.9.1 al 45.9.14 de esta NIF sobre las obligaciones a cumplir satisfechas a lo largo de tiempo.

### **Ejemplo 35–El cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios**

- A226** La entidad celebra un contrato para la prestación de servicios mensuales de procesamiento de nómina a un cliente por un año.
- A227** Los servicios de procesamiento de nómina acordados se consideran una sola obligación a cumplir conforme al párrafo 42.1b) de esta NIF. La obligación a cumplir se satisface a lo largo del tiempo conforme al párrafo 45.9.1a) de esta NIF debido a que el cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios del cumplimiento de la entidad al procesar cada transacción de nómina al momento que ocurre cada transacción. El hecho de que otra entidad no tendría que realizar nuevamente los servicios de procesamiento de nómina para el servicio que la entidad ha proporcionado hasta la fecha, también demuestra que el cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios del cumplimiento de la entidad a medida que ésta cumple. (La entidad no considera cualesquiera restricciones prácticas para transferir la obligación a cumplir restante, incluyendo las actividades de preparación que tendrían que llevarse a cabo por otra entidad.) La entidad reconoce el ingreso a lo largo del tiempo al determinar su avance hacia la satisfacción completa de la obligación a cumplir conforme a los párrafos 45.10.1 al 45.10.13 de esta NIF.

### **Ejemplo 36–Determinación del uso alternativo y derecho exigible al cobro**

- A228** La entidad celebra un contrato con un cliente para la prestación de un servicio de consultoría que requiere la emisión de su opinión profesional. La opinión profesional se relaciona con hechos y circunstancias particulares del cliente. Si el cliente fuera a rescindir el contrato de consultoría por razones distintas al incumplimiento de la entidad, el contrato requiere que el cliente compense a la entidad por los costos incurridos más un margen del 15%. El margen del 15% se asemeja al margen de utilidad que la entidad realiza en contratos similares.
- A229** La entidad considera los párrafos 45.9.1 al 45.9.3 de esta NIF para determinar si el cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios del cumplimiento de la entidad. Si la entidad no pudiera satisfacer su obligación y el cliente fuera a contratar a otra firma de consultoría para emitir la opinión, la otra firma de consultoría tendría que realizar nuevamente y de forma sustancial el trabajo que la entidad hubiera completado hasta la fecha, porque la otra firma de consultoría no tendría el beneficio de cualquier trabajo en proceso completado por la entidad. La naturaleza de la opinión profesional es tal que el cliente recibirá los beneficios del cumplimiento de la entidad sólo cuando el cliente recibe la opinión profesional. Consecuentemente, la entidad concluye que los criterios del párrafo 45.9.1a) de esta NIF no se cumplen.

**A230** Sin embargo, la obligación a cumplir de la entidad cumple con el criterio del párrafo 45.9.1c) de esta NIF y es una obligación a cumplir a satisfacer a lo largo del tiempo debido a los dos siguientes factores:

- a) conforme a los párrafos 45.9.5 al 45.9.8 de esta NIF, el desarrollo de la opinión profesional no crea un activo con un uso alternativo para la entidad porque la opinión profesional se relaciona con hechos y circunstancias particulares del cliente. Por lo tanto, existe una restricción práctica sobre la habilidad de la entidad a redirigir fácilmente el activo a otro cliente.
- b) conforme a los párrafos 45.9.9 al 45.9.14 de esta NIF, la entidad tiene un derecho exigible al cobro por su cumplimiento hasta la fecha por sus costos más un margen que se asemeja al margen de utilidad en otros contratos similares.

**A231** Consecuentemente, la entidad reconoce los ingresos a lo largo del tiempo en función del avance hacia la satisfacción completa de la obligación a cumplir conforme a los párrafos 45.10.1 al 45.10.13 de esta NIF.

### **Ejemplo 37–Derecho exigible al cobro por el cumplimiento hasta la fecha**

**A232** La entidad celebra un contrato con un cliente para fabricar una máquina. El calendario de pagos en el contrato establece que el cliente debe hacer un pago adelantado del 10% del monto del contrato al inicio del contrato, pagos regulares durante el periodo de construcción (cubriendo el 50% del monto del contrato), y un pago final del 40% del monto del contrato hasta terminar la construcción y que la máquina haya pasado las pruebas de funcionamiento establecidas. Los pagos son no reembolsables a menos que no cumpla con lo acordado. Si el cliente cancela el contrato, la entidad tendrá derecho sólo a quedarse con cualesquiera pagos recibidos del cliente. La entidad no tiene derechos adicionales a la contraprestación del cliente.

**A233** Al inicio del contrato, la entidad evalúa si su obligación a cumplir para fabricar la máquina es una obligación a cumplir a satisfacer a lo largo del tiempo conforme al párrafo 45.9.1 de esta NIF.

**A234** Como parte de la determinación, la entidad debe considerar si tiene un derecho exigible al cobro para su cumplimiento hasta la fecha, conforme a los párrafos 45.9.1c) y 45.9.9 al 45.9.14 de esta NIF, si el cliente fuera a rescindir el contrato por razones distintas al incumplimiento de la entidad. No obstante que los pagos hechos por el cliente son no reembolsables, no se espera que, a lo largo del contrato, el monto acumulado de dichos pagos correspondan por lo menos al monto que sería necesario para compensar a la entidad por su cumplimiento hasta la fecha, debido a que en varios momentos durante la construcción el monto acumulado de la contraprestación pagada por el cliente puede ser inferior al precio de venta de la máquina parcialmente terminada en ese momento. Consecuentemente, la entidad no tiene derecho exigible al cobro por su cumplimiento hasta la fecha.

**A235** Debido a que la entidad no tiene derecho exigible al cobro por su cumplimiento hasta la fecha, su obligación a cumplir no se satisface a lo largo del tiempo conforme al párrafo 45.9.1c) de esta NIF. Por lo tanto, la entidad no necesita determinar si la máquina tendría un uso alternativo para la entidad. La entidad también concluye que no cumple con los criterios en los incisos a) o b) del párrafo 45.9.1 de esta NIF y, por ende, la entidad trata la construcción de la máquina como una obligación a cumplir a satisfacer en un momento determinado (al pasar las pruebas de funcionamiento) conforme al párrafo 45.8.1 de esta NIF.

### **Ejemplo 38–Determinación de si una obligación a cumplir se satisface en un momento determinado o a lo largo del tiempo**

**A236** La entidad desarrolla un complejo multi-residencial. Un cliente celebra un contrato obligatorio con la entidad para adquirir una unidad específica la cual está bajo construcción. Cada unidad tiene un diseño y tamaño similar, pero otros atributos de las unidades son distintos (por ejemplo, la ubicación de la unidad dentro del complejo).

*Caso A—La entidad no tiene un derecho exigible al cobro por su cumplimiento hasta la fecha*

- A237** El cliente paga un depósito al celebrar el contrato; dicho depósito es reembolsable sólo si la entidad no completa la construcción de la unidad de acuerdo con el contrato. El monto restante del precio del contrato es pagadero al cumplimiento del contrato, cuando el cliente obtiene posesión física de la unidad. Si el cliente incumple el contrato antes que la unidad esté totalmente construida, la entidad sólo tiene el derecho de quedarse con el depósito.
- A238** Al inicio del contrato, la entidad aplica el párrafo 45.9.1c) de esta NIF para determinar si su compromiso de construir y transferir el control sobre la unidad al cliente es una obligación a cumplir a satisfacer a lo largo del tiempo. La entidad determina que no tiene un derecho exigible al cobro por su cumplimiento hasta la fecha porque éste se genera hasta terminar la construcción de la unidad; la entidad sólo tiene el derecho de quedarse con el depósito pagado por el cliente. Debido a que la entidad no tiene un derecho exigible al cobro por su cumplimiento hasta la fecha, su obligación a cumplir no es una obligación a cumplir a satisfacer a lo largo del tiempo conforme al párrafo 45.9.1c) de esta NIF, por lo que la entidad trata la venta de la unidad como una obligación a cumplir a satisfacer en un momento determinado conforme al párrafo 45.8.1 de esta NIF.

*Caso B—La entidad tiene un derecho exigible al cobro por su cumplimiento hasta la fecha*

- A239** El cliente paga un depósito no reembolsable al celebrar el contrato y hará pagos de acuerdo con el avance durante la construcción de la unidad. El contrato incluye términos restrictivos importantes que impiden que la entidad dirija la unidad a otro cliente. Adicionalmente, el cliente no tiene el derecho a rescindir el contrato a menos que la entidad incumpla con sus obligaciones. Si el cliente incumple con sus obligaciones al no hacer oportunamente los pagos estipulados en el contrato, la entidad tendría el derecho a toda la contraprestación acordada en el contrato si termina la construcción de la unidad. Las leyes y su jurisprudencia han sostenido derechos similares a las desarrolladoras a requerir el cumplimiento del cliente, sujeto a que la entidad cumpla con sus obligaciones de acuerdo con el contrato.
- A240** Al inicio del contrato, la entidad aplica el párrafo 45.9.1c) de esta NIF para determinar si su compromiso de construir y transferir el control sobre la unidad al cliente es una obligación a cumplir a satisfacer a lo largo del tiempo. La entidad determina que el activo (la unidad) no tiene un uso alternativo para la entidad, porque el contrato impide que la entidad dirija la unidad específica a otro cliente. La entidad no debe considerar la posibilidad de una cancelación del contrato al evaluar si la entidad puede dirigir la unidad a otro cliente.
- A241** La entidad también tiene derecho al cobro por su cumplimiento hasta la fecha conforme a los párrafos 45.9.9 al 45.9.14 de esta NIF, debido a que si el cliente no cumple con sus obligaciones, la entidad tendría un derecho exigible por toda la contraprestación acordada en el contrato si cumple con lo acordado.
- A242** Por lo tanto, los términos del contrato y las prácticas locales legales indican que existe un derecho al cobro por el cumplimiento hasta la fecha. Consecuentemente, se cumplen los criterios del párrafo 45.9.1c) de esta NIF y la entidad tiene una obligación a cumplir a satisfacer a lo largo del tiempo. Para reconocer los ingresos relativos, la entidad evalúa su avance hacia la satisfacción completa de su obligación a cumplir conforme a los párrafos 45.10.1 al 45.10.14 de esta NIF.
- A243** En la construcción de un complejo multi-residencial, la entidad puede tener muchos contratos con clientes individuales para la construcción de unidades individuales dentro del complejo. La entidad trataría cada contrato de manera separada. Sin embargo, dependiendo de la naturaleza del complejo, podrá ser necesario reflejar el cumplimiento de la entidad en cuanto a comprometerse a la construcción de la infraestructura básica y la construcción de áreas comunes, al determinar su avance hacia la satisfacción completa de sus obligaciones a cumplir en cada contrato.

- A244** Los mismos antecedentes del Caso B aplican al Caso C, excepto que en caso de incumplimiento por el cliente, la entidad puede obligar al cliente a cumplir de acuerdo con el contrato o la entidad puede rescindir el contrato a cambio del activo bajo construcción y recibir una penalización equivalente a una porción del monto del contrato.
- A245** No obstante que la entidad podría rescindir el contrato (en cuyo caso la obligación del cliente se limitaría a transferir el control sobre la unidad parcialmente terminada a la entidad y pagar la penalización mencionada), ésta tiene un derecho al cobro por su cumplimiento hasta la fecha porque también podría elegir hacer respetar sus derechos al cobro completo de acuerdo con el contrato. El hecho de que la entidad puede elegir rescindir el contrato en caso de incumplimiento por parte del cliente no afectaría dicha determinación de si tiene derecho al cobro por su cumplimiento hasta la fecha (ver el párrafo 45.9.12 de esta NIF), siempre y cuando los derechos de la entidad a requerir al cliente cumplir de acuerdo con el contrato (es decir, pagar la contraprestación acordada) sean exigibles.

### **Determinación del avance hacia la satisfacción completa de una obligación a cumplir**

- A246** Los ejemplos 39 y 40 ilustran los requerimientos de los párrafos 45.10.1 al 45.10.13 de esta NIF sobre la determinación del avance hacia la satisfacción completa de una obligación a cumplir a satisfacer a lo largo del tiempo.

### **Ejemplo 39—Determinación del avance al poner a la disposición los bienes o servicios**

- A247** Una entidad, dueña y administradora de clubes deportivos, celebra un contrato de un año con un cliente para darle acceso a cualesquier de sus clubes. El cliente tiene uso ilimitado de los clubes y se compromete a pagar \$5,000 por mes.
- A248** La entidad determina que su compromiso con el cliente consiste en poner sus clubes a su disposición para su uso cuando quiera, debido a que la frecuencia con la cual el cliente usa los clubes no afecta el monto de los bienes y servicios pendientes a los cuales tiene derecho el cliente. La entidad concluye que el cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios del cumplimiento de la entidad al poner ésta a su disposición los clubes. Consecuentemente, la obligación a cumplir de la entidad se satisface a lo largo del tiempo conforme al párrafo 45.9.1a) de esta NIF.
- A249** La entidad también determina que el cliente se beneficia del servicio que proporciona la entidad, de poner a su disposición los clubes a lo largo del año (es decir, el cliente se beneficia al tener a su disposición los clubes, independientemente de si los usa o no.) Consecuentemente, la entidad concluye que la mejor determinación del avance hacia la satisfacción completa de la obligación a cumplir a lo largo del tiempo es una medida basada en el tiempo y reconoce los ingresos con base en línea recta a lo largo del año a razón de \$5,000 por mes.

### **Ejemplo 40—Materiales no instalados**

- A250** En noviembre de 20X2, una entidad celebra un contrato con un cliente para renovar un edificio de tres pisos, incluyendo la instalación de nuevos elevadores, por una contraprestación total de \$2,500,000. El servicio de renovación acordado, incluyendo la instalación de los elevadores, es una sola obligación a cumplir a satisfacer a lo largo del tiempo. Los costos totales esperados son \$2,000,000, incluyendo \$800,000 para los elevadores. La entidad determina que actúa como proveedor principal conforme a los párrafos 42.4.6 al 42.4.14 de esta NIF, debido a que obtiene control sobre los elevadores antes de que sean transferidos al cliente.
- A251** Un resumen del precio de la transacción y los costos esperados es como sigue:

Precio de la transacción	<u>\$ 2,500,000</u>
Costos esperados:	
Elevadores	\$ 800,000
Otros costos	<u>1,200,000</u>
Costos totales esperados	<u>\$ 2,000,000</u>

**A252** La entidad usa un método de entrada basado en los costos incurridos para determinar su avance hacia la satisfacción completa de la obligación a cumplir. La entidad evalúa si los costos incurridos para adquirir los elevadores son proporcionales al avance de la entidad en la satisfacción de la obligación a cumplir, conforme al párrafo 45.10.11 de esta NIF. El cliente obtiene el control sobre los elevadores cuando se entregan en el edificio en diciembre de 20X2, no obstante que dichos elevadores no se instalarán hasta junio de 20X3. El costo de adquisición de los elevadores (\$800,000) representa una proporción importante de los costos totales esperados para satisfacer completamente la obligación a cumplir (\$2,000,000). La entidad no se involucra en el diseño o fabricación de los elevadores.

**A253** La entidad concluye que la inclusión del costo de los elevadores en la determinación del avance resultaría en una sobrevaluación del avance hacia cumplimiento de la entidad. Consecuentemente, conforme al párrafo 45.10.11 de esta NIF, la entidad ajusta su determinación del avance para excluir el costo de adquisición de los elevadores de la valuación de los costos incurridos y del precio de la transacción. La entidad reconoce el ingreso por la transferencia del control sobre los elevadores equivalente a su costo de adquisición (es decir, con un margen cero).

**A254** Al 31 de diciembre de 20X2, la entidad observa que:

- los otros costos incurridos (excluyendo los elevadores) son \$300,000; y
- el avance es del 25% ( $\$300,000 \div \$1,200,000$ ).

**A255** Consecuentemente, al 31 de diciembre de 20X2, la entidad reconoce lo siguiente:

Ingresos	\$ 1,225,000 <sup>a)</sup>
Costo de ventas	<u>1,100,000 <sup>b)</sup></u>
Utilidad	<u>\$ 125,000</u>

a) El ingreso reconocido se calcula como  $(25\% \times \$1,700,000) + \$800,000$ , siendo \$1,700,000 el precio de la transacción (\$2,500,000 menos el costo de los elevadores de \$800,000).

b) El costo de ventas es \$300,000 de costos incurridos + \$800,000 costo de los elevadores.

## Presentación

**A256** Los ejemplos 41 al 43 ilustran los requerimientos de los párrafos 42.4.34, 45.6, 45.7, 50.1 y 50.4 de esta NIF sobre la presentación de los saldos de contratos.

### Ejemplo 41–Pasivo del contrato, anticipo del cliente y cuenta por cobrar

#### Caso A–Contrato con derecho de cancelación

**A257** El 1 de enero de 20X9, la entidad celebra un contrato con derecho de cancelación para transferir el control sobre un producto a un cliente el 31 de marzo de 20X9. El contrato requiere que el cliente pague por adelantado el 50% de la contraprestación de \$100,000 el 31 de enero de 20X9, y el remanente al momento de la transferencia del control sobre el producto. El cliente paga el anticipo el 1 de marzo de 20X9. La entidad transfiere el control sobre el producto y cobra el remanente el 31 de marzo de 20X9. Los siguientes asientos contables ilustran el tratamiento del contrato:

a) La entidad cobra el anticipo de \$50,000 el 1 de marzo de 20X9 (antes del cumplimiento de la entidad):

Efectivo	\$ 50,000	
Anticipos de clientes		\$ 50,000

- b) La entidad satisface su obligación a cumplir el 31 de marzo de 20X9 y cobra el remanente de \$50,000:

Anticipos de clientes	\$ 50,000	
Efectivo	\$ 50,000	
Ingresos		\$ 100,000

*Caso B—Contrato sin derecho de cancelación*

**A258** Aplican los mismos hechos del caso A al caso B excepto que el contrato no incluye derecho de cancelación, a menos que el cliente pague una penalización equivalente a 50% del anticipo. Los siguientes asientos contables ilustran el tratamiento del contrato:

- a) El monto de la contraprestación debe pagarse el 31 de enero de 20X9 (fecha en la cual reconoce la entidad una cuenta por cobrar porque tiene un derecho incondicional al anticipo):

Cuenta por cobrar	\$ 50,000	
Pasivo del contrato		\$ 50,000

- b) La entidad cobra el anticipo el 1 de marzo de 20X9:

Efectivo	\$ 50,000	
Pasivo del contrato	\$ 50,000	
Cuenta por cobrar		\$ 50,000
Anticipos de clientes		\$ 50,000

- c) La entidad satisface su obligación a cumplir el 31 de marzo de 20X9 y cobra el remanente de \$50,000:

Anticipos de clientes	\$ 50,000	
Efectivo	\$ 50,000	
Ingresos		\$ 100,000

**A259** Si la entidad emite la factura antes del 31 de enero de 20X9 (la fecha establecida para pagar), la entidad no presentaría la cuenta por cobrar y el pasivo del contrato por separado en el estado de situación financiera porque la entidad aún no tiene un derecho a la contraprestación que es incondicional.

**A260** Si el cliente incumpliera con el contrato después del 31 de enero de 20X9 y decidiera asumir la penalización, en ese momento la entidad reconocería un ingreso por el monto de dicha penalización, bajo una de las dos circunstancias:

- a) El anticipo aún no se ha cobrado:

Pasivo del contrato	\$ 50,000	
Cuenta por cobrar		\$ 25,000
Ingresos		\$ 25,000

- b) El anticipo ya se había cobrado:

Pasivo del contrato	\$ 50,000	
Efectivo		\$ 25,000
Ingresos		\$ 25,000

## Ejemplo 42–Cuenta por cobrar condicionada reconocida por el cumplimiento de la entidad

**A261** El 1 de enero de 20X8, la entidad celebra un contrato para transferir el control sobre los productos A y B a un cliente por \$100,000. El contrato requiere primero la entrega del producto A y establece que el pago para la entrega del producto A está condicionado a la entrega del producto B. En otras palabras, la contraprestación de \$100,000 es pagadera hasta que la entidad haya transferido el control sobre ambos productos A y B al cliente. Consecuentemente, la entidad no tiene un derecho a la contraprestación que es incondicional (una cuenta por cobrar) hasta la transferencia del control sobre ambos productos A y B al cliente.

**A262** La entidad identifica los compromisos de transferir el control sobre los productos A y B como dos obligaciones a cumplir y asigna \$40,000 al producto A y \$60,000 al producto B con base en sus precios de venta independientes. La entidad reconoce los ingresos para cada obligación a cumplir cuando se transfiere el control sobre el producto al cliente.

**A263** La entidad satisface su obligación a cumplir de transferir el producto A:

Cuenta por cobrar condicionada	\$ 40,000	
Ingresos		\$ 40,000

**A264** La entidad satisface su obligación a cumplir de transferir el control sobre el producto B y reconoce el derecho incondicional a la contraprestación:

Cuenta por cobrar	\$ 100,000	
Cuenta por cobrar condicionada		\$ 40,000
Ingresos		\$ 60,000

## Ejemplo 43–Cuenta por cobrar reconocida por el cumplimiento de la entidad

**A265** La entidad celebra un contrato con un cliente el 1 de enero de 20X9 para transferir productos al cliente a un precio de \$15,000 por producto. Si el cliente compra más de un millón de productos en un año calendario, el contrato establece que el precio por unidad se reduce en forma acumulada desde el inicio del contrato a \$12,500 por producto.

**A266** La contraprestación es pagadera cuando se transfiere control sobre los productos al cliente. Por lo tanto, la entidad tiene un derecho incondicional a la contraprestación de \$15,000 por producto hasta que aplique la reducción retrospectiva de precio (es decir, después de embarcar un millón de productos).

**A267** Al determinar el precio de la transacción, la entidad concluye desde el inicio de contrato que el cliente llegará al umbral del 1 millón de productos y tendrá derecho al descuento; por lo tanto, estima que el precio de la transacción es de \$12,500 por producto. Consecuentemente, en el primer embarque de 100 productos al cliente la entidad reconoce lo siguiente:

Cuenta por cobrar	\$ 1,500,000 <sup>a)</sup>	
Ingresos		\$ 1,250,000 <sup>b)</sup>
Pasivo por bonificaciones		\$ 250,000

a) \$15,000 por producto x 100 productos

b) \$12,500 precio de transacción por producto x 100 productos

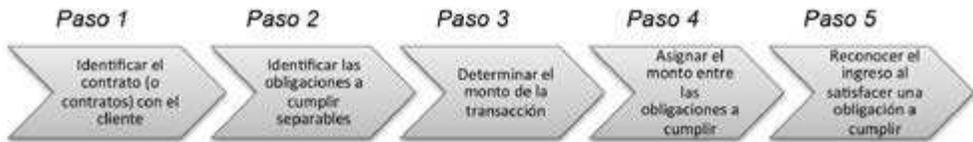
**A268** El pasivo por bonificaciones (ver el párrafo 43.4.6 de esta NIF) representa el reembolso de \$2,500 por producto que se espera dar al cliente por concepto del descuento por volumen.

## APÉNDICE B – Diagramas ilustrativos

En este Apéndice B se incluyen algunos diagramas que se consideran útiles para el entendimiento y la aplicación de la NIF D-1.

### B.1 Pasos a seguir para reconocer un ingreso

Un resumen de los pasos a seguir conforme al párrafo 40.1 de esta NIF es como sigue:



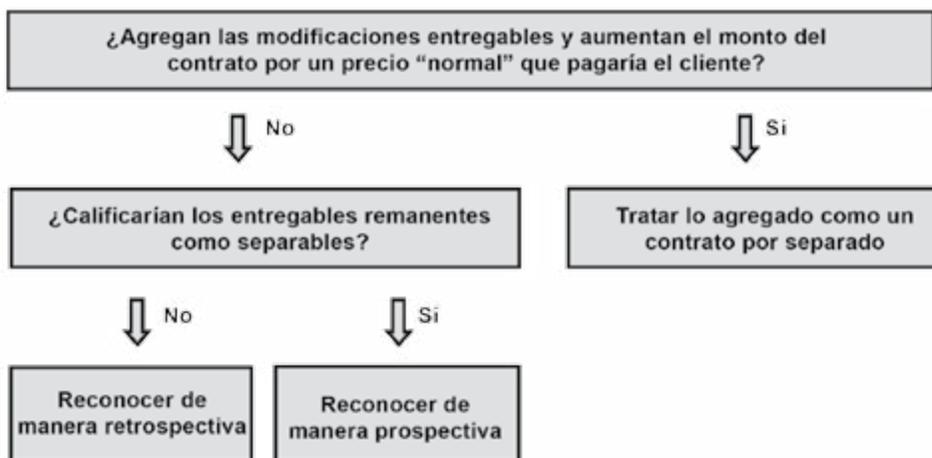
### B.2 Identificación de un contrato

Conforme al párrafo 41.1 de esta NIF, una entidad debe aplicar esta NIF a un contrato con un cliente siempre y cuando se cumplen todos los criterios siguientes:



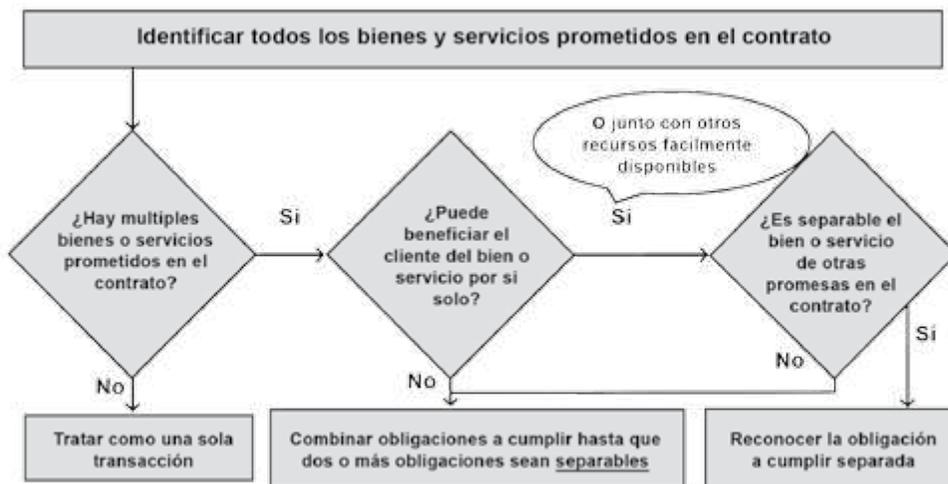
### B.3 Modificación de contratos

Conforme a los párrafos 41.10 al 41.13 de esta NIF, una entidad debe reconocer una modificación a un contrato como sigue:



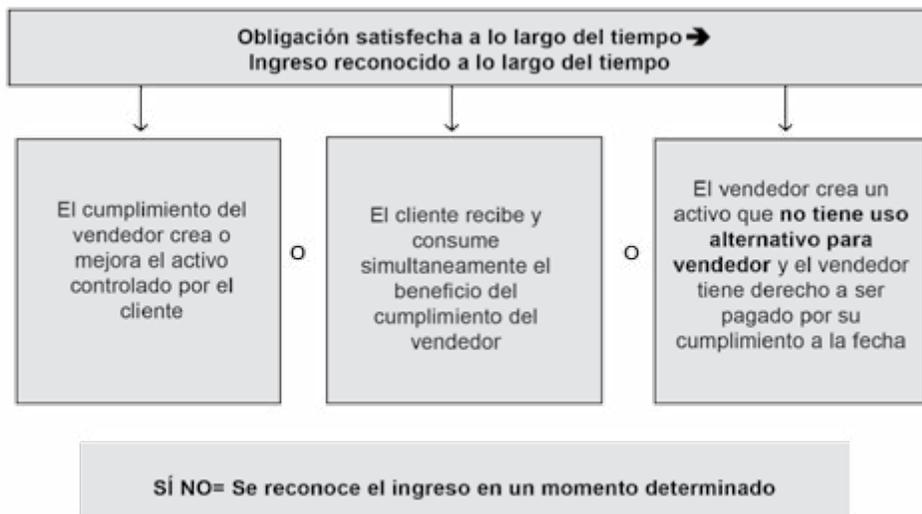
### B.4 Identificación de obligaciones a cumplir separables

Conforme a los párrafos 42.4.1 al 42.4.5 de esta NIF, una entidad debe identificar una obligación a cumplir como separable como sigue:



## B.5 Satisfacción de obligaciones a cumplir a lo largo del tiempo

Conforme al párrafo 45.9.1 de esta NIF, una entidad debe reconocer los ingresos a lo largo del tiempo, si cumple con los siguientes criterios:



Estas Bases para conclusiones acompañan, pero no forman parte de la NIF D-1. Resumen de las consideraciones que los miembros del Consejo Emisor del CINIF juzgaron significativas para alcanzar las conclusiones establecidas en la NIF D-1. Incluyen las razones para aceptar ciertos puntos de vista y otras reflexiones.

## APÉNDICE C – BASES PARA CONCLUSIONES

### Antecedentes

- BC1** El Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF) emitió el proyecto de NIF D-1, *Ingresos de clientes*, el cual estuvo en auscultación por un periodo de tres meses, del 30 de abril al 31 de julio de 2015.
- BC2** En vista de que esta NIF se basa la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 15, *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, la cual entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2018 para sustituir a la norma supletoria Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 18, *Ingresos de Actividades Ordinarias*, y considerando que la NIIF 15 es producto de un proyecto conjunto del International Accounting Standards Board (IASB) y el Financial Accounting Standards Board (FASB) después de años de trabajo conjunto, era de esperar que los comentarios recibidos en la auscultación de esta NIF serían mayormente de forma, y no de fondo, para evitar la creación de diferencias con las NIIF y apartarse del programa de convergencia que ha apoyado el CINIF desde el inicio de sus actividades.

**BC3** A continuación se presenta un resumen de los puntos que sirvieron de base para las conclusiones relevantes a las que llegó el CINIF en la elaboración de la NIF D-1 promulgada, tomando en cuenta los comentarios recibidos en el proceso de auscultación.

## **Alcance**

**BC4** Recibimos una sugerencia de aclarar si la definición de un "cliente" dentro del alcance incluye a los contratos con filiales o partes relacionadas. No consideramos necesario dicha aclaración por considerarla tema de la NIF C-13, *Partes relacionadas*, no de reconocimiento de ingresos.

**BC5** Con el propósito de converger con las NIIF, recibimos varias sugerencias de ampliar el alcance de esta NIF e incorporar los párrafos relativos al reconocimiento de los costos de los contratos que se encuentran en la NIIF 15, para una interpretación más completa y aplicación integral de la norma. Argumentan que la falta de estos párrafos no permite evaluar el cumplimiento con el postulado de "Asociación de Costos y Gastos con Ingresos" contenido en la NIF A-2, *Postulados básicos*. Decidimos no aceptar esta sugerencia por considerar que el reconocimiento de los costos por contratos con clientes es un tema por separado del reconocimiento de los ingresos por contratos con clientes, y su reconocimiento se tratará en la NIF D-2, *Costos por contratos con clientes*, que entrará en vigor simultáneamente con esta NIF.

**BC6** Recibimos una recomendación de indicar expresamente en alguna sección de la NIF, el tratamiento contable de los ingresos de clientes cuanto éstos sean de contado; es decir normal las situaciones en que los cinco pasos establecidos en el párrafo 40.1, ocurren de manera simultánea. Decidimos agregar un párrafo a la introducción de la sección 40 de normas de reconocimiento, indicando que en algunas situaciones, como en el caso de ventas al menudeo o al contado, los cinco pasos establecidos en el párrafo anterior pueden ocurrir de manera simultánea.

**BC7** Recibimos un comentario de que al parecer, esta NIF sólo se refiere a operaciones de ingresos que surgen de un contrato y existen muchas empresas que realizan muchas operaciones y no celebran contrato. El comentario parece sugerir que de no existir un contrato por escrito, no existe un contrato. El párrafo 41.1 de esta NIF claramente establece que el contrato puede ser por escrito, verbal o de acuerdo con otras prácticas de negocios usuales. Consecuentemente, consideramos que existe un contrato aunque sea verbal.

**BC8** Recibimos una sugerencia de agregar a la sección de anticipos de clientes un comentario que los anticipos en moneda extranjera deben reconocerse al tipo de cambio de la fecha de la transacción; es decir, al tipo de cambio histórico, según se define en la NIF B-15 *Conversión de monedas extranjeras*, y que dichos montos no deben modificarse por posteriores fluctuaciones cambiarias entre la moneda funcional y la moneda extranjera de tales cobros. Este asunto es tema del Boletín C-9, cuyo párrafo 51 se modificó con las Mejoras a las NIF 2015 precisamente para tratar este concepto.

**BC9** Recibimos varios comentarios de que debido a que en México las compañías públicas preparan su información financiera de acuerdo con las NIIF, debe eliminarse el apartado de revelaciones específicas para entidades públicas. Sin embargo, cabe recordar que esta NIF aplica a los sectores financiero, asegurador y afianzador, los cuales incluyen entidades públicas. Por ende, no se eliminó el apartado.

## **Terminología y definiciones**

**BC10** Esta NIF se auscultó con el nombre *Ingresos de clientes*, y varias cartas recibidas pidieron la consideración de un cambio en dicho nombre, para dejar claro que esta NIF trata los ingresos de una entidad, provenientes de los contratos con sus clientes, y no de los ingresos generados por los clientes. El CINIF aceptó esta sugerencia y cambió el nombre de esta NIF a *Ingresos por contratos con clientes*.

**BC11** Un aspecto importante que establece esta NIF es que para reconocer los ingresos debe haber transferencia de control sobre los bienes y servicios; sin embargo, en muchos de los párrafos de la norma auscultada se hacía mención solamente a la transferencia de bienes y servicios. Por lo tanto, se pidió considerar que en todos los casos se especifique transferencia de control sobre bienes y servicios. El CINIF aceptó esta sugerencia y ahora se especifica claramente la transferencia de control.

- BC12** La norma auscultada establecía que “el principio básico de esta NIF es que una entidad debe reconocer los ingresos por bienes o servicios transferidos a los clientes a cambio de la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios”. En adición al cambio explicado en el párrafo anterior respecto del control, recibimos algunos comentarios de que el término “espera” era demasiado incierto y podría resultar en el reconocimiento de ingresos cuya realización no cumplía con el principio fundamental del devengado. La sugerencia fue de cambiar “espera” a “tiene”. Sin embargo, “tiene” no toma en cuenta el reconocimiento de los ingresos variables, sujeto a la restricción establecida en la NIF para dicho ingresos. Por lo anterior, cambiamos “espera” a “considera” para eliminar la posibilidad de un reconocimiento anticipado indebido de los ingresos.
- BC13** El término más usado en la NIF auscultada es “obligación de cumplimiento”, la cual es una traducción del término en inglés de “performance obligation”, la cual se traduce al español en la traducción oficial del IASB como “obligación de desempeño”. Rechazamos la traducción oficial por considerarla incorrecta en nuestro entorno, y usamos “obligación de cumplimiento”. Sin embargo, recibimos sugerencias de varias traducciones alternativas, y después de mucha reflexión en el CINIF, finalmente decidimos utilizar el término “obligación a cumplir”.
- BC14** Otro término muy usado en la NIF auscultada es “segregable”, la cual es una traducción del término “distinct” en inglés, la cual se traduce al español en la traducción oficial del IASB como “distinto”. Rechazamos la traducción oficial por considerarla imprecisa dentro del contexto de la NIF, y usamos “segregable”. Sin embargo, recibimos sugerencias en varias cartas de reconsiderar dicha traducción, y finalmente decidimos utilizar el término “separable”, pues en el Marco Conceptual de las NIF ya se establece el concepto de separabilidad.
- BC15** La NIF auscultada definía los ingresos sujetos a la norma como los “recursos generados por la entrega de bienes o prestación de servicios por las actividades primarias de una entidad”. En adición a los cambios explicados en los párrafos BC4 y BC5 respecto de los ingresos y el control, recibimos algunos comentarios de que el término “primarias” es inconsistente con otras NIF y que debería cambiarse a “principales”. El CINIF aceptó esta sugerencia y cambió el concepto a “principales”.
- BC16** Uno de los criterios con los cuales deben cumplirse para la identificación de un contrato con un cliente es que las partes del contrato han aprobado el contrato y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones. La NIF auscultada indicaba que el contrato puede ser por escrito, verbal o de acuerdo con otras prácticas de negocios comprobables. Recibimos el comentario de que el CINIF debería indicar cómo se deben comprobar las prácticas de negocios, ya que puede llegar a ser complicado efectuar dicha identificación y su posible documentación por parte de la empresa. Aceptamos la sugerencia y cambiamos “comprobables” a “usuales”.
- BC17** Otro criterio con el cual debe cumplirse para la identificación de un contrato con un cliente es que sea probable que la entidad cobre el monto de la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente. La NIF auscultada establecía que para determinar si es probable el cobro de dicho monto, la entidad debe considerar sólo la capacidad del cliente y la “intención” que tenga de pagar esa contraprestación a su vencimiento. Recibimos el comentario de que el CINIF debiera indicar cómo se puede comprobar una intención. Sugirieron eliminar referencia a la intención de pagar y sólo dejar la capacidad de pagar. Decidimos eliminar la referencia a “la intención” y cambiarla a “el compromiso”, ya que éste puede evaluarse al momento de celebrar el contrato.
- BC18** Recibimos una sugerencia de agregar definiciones de “control de un activo” y de “transferencia de control”. No obstante que el control de un activo se explica con claridad dentro de la sección 45 de la NIF, aceptamos la sugerencia por la importancia del concepto de control sobre un activo como se explica en el párrafo BC5. Sin embargo, concluimos que no es necesario agregar la definición de “transferencia de control”.
- BC19** Como en otros documentos previamente auscultados, recibimos la sugerencia de elaborar un glosario de términos aplicables a todas las NIF y evitar que en cada una de ellas se incluya un apartado de definiciones reiterativas y que puedan llegar a ser contradictorias o inconsistentes con otras NIF. No obstante que aceptamos la sugerencia y está en proceso la preparación de un glosario general para todas las NIF, éste no estará listo para el libro sobre NIF 2016.

## Convergencia

- BC20** Recibimos una recomendación de determinar si el documento publicado el 30 de julio de 2015 por el IASB en conjunto con el FASB, proponiendo una serie de mejoras que incorporan aclaraciones a la NIIF 15 con el fin de apoyar a las compañías en la implementación de dicha nueva norma, debe ser incorporado a esta NIF antes de que sea emitida en su versión final o, en su caso, considerar como parte del programa anual de mejoras del año 2016. Estuvimos de acuerdo con la recomendación y se incorporan las aclaraciones en esta NIF.
- BC21** Recibimos algunos comentarios de que el hecho de que se recomiendan pero no se exigen ciertas revelaciones para cualquier entidad no pública, representa una diferencia con las NIIF, por lo que se sugiere comentarla en la introducción en el apartado respectivo. Sin embargo, consideramos que puesto que las NIIF completas son para uso de las entidades públicas, y la de PYMES para las no públicas, mientras nuestras NIF son para las dos, no consideramos esto una diferencia.
- BC22** Recibimos una recomendación de revisar las normas de transición a efectos de permitir ciertos tratamientos incluidos en la NIIF 15, de manera que su aplicación resulte más flexible. Aceptamos esta sugerencia y agregamos las soluciones prácticas correspondientes.
- BC23** La NIF auscultada tenía una fecha de vigencia para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2017. Recibimos una recomendación de considerar el diferimiento de la vigencia de la NIIF 15, y diferir la vigencia de esta NIF y la de costos para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2018. Aceptamos esta sugerencia.

## Consejo Emisor del CINIF que aprobó la emisión de la NIF D-1

---

Esta Norma de Información Financiera D-1 fue aprobada por unanimidad por el Consejo Emisor del CINIF que está integrado por:

- Presidente: C.P.C. Felipe Pérez Cervantes  
Investigadores: C.P.C. William A. Biese Decker  
C.P.C. Luis Antonio Cortés Moreno  
C.P.C. Elsa Beatriz García Bojorges  
C.P.C. Juan Mauricio Gras Gas