

**Documentos del IASB publicados para acompañar a la**

**NIIF 15**

## **Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes**

El texto normativo de la NIIF 15 se encuentra en la Parte A de esta edición. El texto de los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 15 se encuentra en la Parte C de esta edición. Su fecha de vigencia en el momento de la emisión era el 1 de enero de 2017. En septiembre de 2015 el Consejo emitió *Fecha de Vigencia de la NIIF 15* que difería la fecha de vigencia al 1 de enero de 2018. Esta parte presenta los siguientes documentos:

**EJEMPLOS ILUSTRATIVOS**

**APÉNDICE**

**Modificaciones a las guías en otras Normas**

ÍNDICE

*desde el párrafo*

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

**IDENTIFICACIÓN DEL CONTRATO EI2**

Ejemplo 1—Cobrabilidad de la contraprestación

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

Ejemplo 3—Reducción de precio implícita

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

**MODIFICACIONES DEL CONTRATO EI18**

Ejemplo 5—Modificación de un contrato sobre bienes

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

Ejemplo 7—Modificación de un contrato de administración

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

Ejemplo 9—Cambio no aprobado en alcance y precio

**IDENTIFICACIÓN DE LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO EI44**

Ejemplo 10—Bienes y servicios que no son distintos

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

Ejemplo 12—Compromisos explícitos e implícitos en un contrato

**OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO SATISFECHAS A LO LARGO DEL TIEMPO EI66**

Ejemplo 13—El cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios

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

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

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

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

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

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

Ejemplo 19—Materiales no instalados

**CONTRAPRESTACIÓN VARIABLE EI101**

Ejemplo 20—La penalización da lugar a contraprestación variable

Ejemplo 21—Estimación de la contraprestación variable

*continúa...*

...continuación

<b>LIMITACIONES DE LAS ESTIMACIONES DE LA CONTRAPRESTACIÓN VARIABLE</b>	<b>EI109</b>
Ejemplo 22—Derecho de devolución	
Ejemplo 23—Reducciones de precio	
Ejemplo 24—Incentivos de descuento por volumen	
Ejemplo 25—Comisiones de gestión sujetas a la restricción	
<b>EXISTENCIA DE UN COMPONENTE DE FINANCIACIÓN SIGNIFICATIVO EN EL CONTRATO</b>	<b>EI134</b>
Ejemplo 26—Componente de financiación significativo y derecho de devolución	
Ejemplo 27—Pagos retenidos en un contrato a largo plazo	
Ejemplo 28—Determinación de la tasa de descuento	
Ejemplo 29—Pago anticipado y evaluación de la tasa de descuento	
Ejemplo 30—Pago anticipado	
<b>CONTRAPRESTACIÓN DISTINTA AL EFECTIVO</b>	<b>EI155</b>
Ejemplo 31—Derecho a una contraprestación distinta al efectivo	
<b>CONTRAPRESTACIÓN A PAGAR A UN CLIENTE</b>	<b>EI159</b>
Ejemplo 32—Contraprestación a pagar a un cliente	
<b>ASIGNACIÓN DEL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN A LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO</b>	<b>EI163</b>
Ejemplo 33—Metodología de la asignación	
Ejemplo 34—Asignación de un descuento	
Ejemplo 35—Asignación de la contraprestación variable	
<b>COSTOS DEL CONTRATO</b>	<b>EI188</b>
Ejemplo 36—Incrementos de Costos por la obtención de un contrato	
Ejemplo 37—Costos que dan lugar a un activo	
<b>PRESENTACIÓN</b>	<b>EI197</b>
Ejemplo 38—Pasivos y cuentas por cobrar del contrato	
Ejemplo 39—Activos del contrato reconocidos por el desempeño de la entidad	
Ejemplo 40—Cuentas por cobrar reconocidas por el desempeño de la entidad	
<b>INFORMACIÓN A REVELAR</b>	<b>EI209</b>
Ejemplo 41—Desagregación de los ingresos de actividades ordinarias—información a revelar cuantitativa	
Ejemplo 42—Información a revelar sobre el precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño pendientes	
Ejemplo 43—Información a revelar sobre el precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño pendientes—información a revelar cualitativa	
<b>GARANTÍAS</b>	<b>EI222</b>

continúa...

...continuación

**Ejemplo 44—Garantías**

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

EI230

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

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

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

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

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

**Ejemplo 48A—La entidad es un principal y un agente en el mismo contrato**

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

EI249

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

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

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

**Ejemplo 52—Programas de fidelización de clientes**

**PAGOS INICIALES NO REEMBOLSABLES**

EI271

**Ejemplo 53—Tarifas iniciales no reembolsables**

**LICENCIAS**

EI275

**Ejemplo 54—Derecho a utilizar propiedad intelectual**

**Ejemplo 55—Licencia de propiedad intelectual**

**Ejemplo 56—Identificación de una licencia distinta**

**Ejemplo 57—Derechos de franquicia**

**Ejemplo 58—Acceso a la propiedad intelectual**

**Ejemplo 59—Derecho a utilizar propiedad intelectual**

**Ejemplo 60—Ventas basadas en regalías sobre una licencia de propiedad intelectual**

**Ejemplo 61—Acceso a la propiedad intelectual**

**ACUERDOS DE RECOMPRA**

EI314

**Ejemplo 62—Acuerdos de recompra**

**ACUERDOS DE ENTREGA POSTERIOR A LA FACTURACIÓN**

EI322

**Ejemplo 63—Acuerdo de entrega posterior a la facturación**

**APÉNDICE**

**Modificaciones a las guías en otras Normas**

## **NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes**

### **Ejemplos Ilustrativos**

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

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

#### **Identificación del contrato**

---

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

- (a) la interacción del párrafo 9 de la NIIF 15 con los párrafos 47 a 52 de la NIIF 15 sobre la estimación de la contraprestación variable (ejemplos 2 y 3); e
- (b) el párrafo B63 de la NIIF 15 sobre contraprestación en forma de regalías basadas en ventas o en uso sobre licencias de propiedad intelectual (ejemplo 4).

#### **Ejemplo 1—Cobrabilidad de la contraprestación**

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

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

---

<sup>1</sup> En este ejemplo, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u.m.).

## NIIF 15 E1

E15 Para evaluar si el contrato cumple los criterios del párrafo 9 de la NIIF 15, la entidad concluye que el criterio del párrafo 9(e) de la NIIF 15 no se cumple porque no es probable que la entidad cobre la contraprestación a que tiene derecho a cambio de la transferencia del edificio. Para alcanzar esta conclusión, la entidad observa que la capacidad del cliente y la intención de pagar puede estar en duda debido a los siguientes factores:

- (a) el cliente pretende devolver el préstamo (que tiene un saldo significativo) principalmente de los ingresos derivados de su negocio de restaurantes (que es un negocio que afronta riesgos significativos debido a la alta competencia del sector industrial y la experiencia limitada del cliente);
- (b) el cliente carece de otros ingresos o activos que pudiera utilizar para devolver el préstamo; e
- (c) el pasivo del cliente según el préstamo está limitado porque el préstamo no tiene garantía inmobiliaria.

E16 Puesto que no se cumplen los criterios del párrafo 9 de la NIIF 15, la entidad aplica los párrafos 15 y 16 de la NIIF 15 para determinar la contabilización del depósito no reembolsable de 50.000 u.m. La entidad observa que ninguno de los sucesos descritos en el párrafo 15 ha ocurrido—es decir, la entidad no ha recibido sustancialmente toda la contraprestación y no ha terminado el contrato. Por consiguiente, de acuerdo con el párrafo 16, la entidad contabiliza el pago no reembolsable de 50.000 u.m. como un pasivo por depósito. La entidad continúa contabilizando el depósito inicial, así como cualquier pago futuro del principal e intereses, como un pasivo por depósito, hasta el momento en que concluya que se cumplen los criterios del párrafo 9 (es decir, puede concluir que es probable que cobrara la contraprestación) o ha ocurrido uno de los sucesos del párrafo 15. La entidad continúa la evaluación del contrato de acuerdo con el párrafo 14 para determinar si los criterios del párrafo 9 se cumplen posteriormente o si han ocurrido los sucesos del párrafo 15 de la NIIF 15.

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

E17 Una entidad vende 1.000 unidades de una receta de fármacos a un cliente por una contraprestación acordada de 1 millón de u.m. Esta es la primera venta de la entidad a un cliente en una región nueva, que está experimentando dificultades económicas significativas. Por ello, la entidad espera que no podrá cobrar del cliente el importe total de la contraprestación acordada. A pesar de la posibilidad de no cobrar el importe total, la entidad espera que la economía de la región se recupere en los dos o tres próximos años y determina que una relación con el cliente podría ayudar a forjar relaciones con otros clientes potenciales en la región.

E18 Para evaluar si se cumple el criterio del párrafo 9(e) de la NIIF 15, la entidad considera los párrafos 47 y 52(b) de la NIIF 15. Sobre la base de la evaluación de los hechos y circunstancias, la entidad determina que espera proporcionar una reducción de precio y aceptar un importe menor de contraprestación del

cliente. Por consiguiente, la entidad concluye que el precio de la transacción no es de 1 millón de u.m. y, por ello, la contraprestación acordada es variable. La entidad estima la contraprestación variable y determina que espera tener derecho a 400.000 u.m.

- E19 La entidad considera la capacidad e intención del cliente de pagar la contraprestación y concluye que aun cuando la región esté experimentando dificultades económicas, es probable que cobrará 400.000 u.m. del cliente. Por consiguiente, la entidad concluye que se cumple el criterio del párrafo 9(e) de la NIIF 15 sobre una estimación de contraprestación variable de 400.000 u.m. Además, sobre la base de una evaluación de las condiciones del contrato y otros hechos y circunstancias, la entidad concluye que los otros criterios del párrafo 9 de la NIIF 15 también se cumplen. Por consiguiente, la entidad contabiliza el contrato con el cliente de acuerdo con los requerimientos de la NIIF 15.

### **Ejemplo 3—Reducción de precio implícita**

- E110 Una entidad, un hospital, proporciona servicios médicos a un paciente no asegurado en la sala de emergencias. La entidad no ha proporcionado servicios médicos con anterioridad a este paciente pero está obligada por ley a proporcionar servicios médicos a todos los pacientes en la sala de emergencias. Debido a las condiciones del paciente en el momento de la llegada al hospital, la entidad proporciona los servicios de forma inmediata y, por ello, antes de que pueda determinar si el paciente se compromete a cumplir con sus obligaciones según el contrato a cambio de los servicios médicos proporcionados. Por consiguiente, el contrato no cumple los criterios del párrafo 9 de la NIIF 15 y, de acuerdo con el párrafo 14 de la NIIF 15, la entidad continuará evaluando su conclusión basada en hechos y circunstancias actualizadas.
- E111 Después de proporcionar los servicios, la entidad obtiene información adicional sobre el paciente incluyendo una revisión de los servicios proporcionados, tarifas estándar para estos servicios y capacidad e intención del paciente de pagar a la entidad los servicios proporcionados. Durante la revisión, la entidad señala que su tarifa estándar para los servicios proporcionados en la sala de emergencias de 10.000 u.m. La entidad también revisa la información del paciente y para ser congruente con sus políticas designa al paciente como una clase de cliente basada en la evaluación de la capacidad e intención del paciente de pagar.
- E112 Antes de evaluar si se han cumplido los criterios del párrafo 9 de la NIIF 15, la entidad considera los párrafos 47 y 52(b) de la NIIF 15. Aunque la tarifa estándar por los servicios es de 10.000 u.m. (que sería el importe facturado al paciente), la entidad espera aceptar un importe menor de contraprestación a cambio de los servicios. Por consiguiente, la entidad concluye que el precio de la transacción no es de 10.000 de u.m. y, por ello, la contraprestación acordada es variable. La entidad revisa sus cobros históricos de esta clase de clientes y otra información relevante sobre el paciente. La entidad estima la contraprestación variable y determina que espera tener derecho a 1.000 u.m.

## NIIF 15 E1

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

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

- EI14 Una entidad concede una licencia de una patente a un cliente a cambio de una regalía basada en uso. Al comienzo del contrato, éste cumple todos los criterios del párrafo 9 de la NIIF 15 y la entidad contabiliza el contrato con el cliente de acuerdo con los requerimientos de la NIIF 15. La entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias cuando tenga lugar el uso posterior del cliente de acuerdo con el párrafo B63 de la NIIF 15.
- EI15 A lo largo del primer año del contrato, el cliente proporciona informes trimestrales del uso y paga dentro del periodo acordado.
- EI16 Durante el segundo año del contrato, el cliente continúa usando la patente de la entidad, pero empeora la situación financiera del cliente. El acceso actual del cliente al crédito y al efectivo disponible en mano es limitado. La entidad continúa el reconocimiento del ingreso de actividades ordinarias sobre la base del uso del cliente a lo largo del segundo año. El cliente paga las regalías del primer trimestre pero hace pagos simbólicos por el uso de la patente en los trimestres 2 a 4. La entidad contabiliza cualquier deterioro de valor de la cuenta por cobrar existente de acuerdo con la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*.
- EI17 Durante el tercer año del contrato, el cliente continúa usando la patente de la entidad. Sin embargo, la entidad entiende que el cliente ha perdido el acceso al crédito y sus clientes más importantes y, por ello, la capacidad del cliente de pagar se ha deteriorado de forma significativa. La entidad, por ello, concluye que es improbable que el cliente pueda realizar pagos adicionales por regalías para continuar utilizando la patente de la entidad. Como consecuencia de este cambio significativo en los hechos y circunstancias, de acuerdo con el párrafo 13 de la NIIF 15, la entidad evalúa nuevamente los criterios del párrafo 9 de la NIIF 15 y determina que no se cumplen porque ya no es probable que la entidad cobre la contraprestación a la que tendrá derecho. Por consiguiente, la entidad no reconoce ingresos de actividades ordinarias adicionales asociados con el uso futuro del cliente de su patente. La entidad contabiliza cualquier deterioro de valor de la cuenta por cobrar existente de acuerdo con la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*.

## Modificaciones del contrato

---

- El18 Los ejemplos 5 a 9 ilustran los requerimientos de los párrafos 18 a 21 de la NIIF 15 para la modificación del contrato. Además, en estos ejemplos se ilustran los requerimientos siguientes:
- (a) párrafos 22 y 30 de la NIIF 15 sobre la identificación de las obligaciones de desempeño (Ejemplos 7 y 8);
  - (b) párrafos 56 a 58 de la NIIF 15 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable (Ejemplos 6, 8 a 9); e
  - (c) párrafos 87 a 90 de la NIIF 15 sobre cambios en el precio de la transacción (Ejemplo 6).

### Ejemplo 5—Modificación de un contrato sobre bienes

- El19 Una entidad compromete la venta de 120 productos a un cliente por 12.000 u.m. (100 u.m. por producto). Los productos se transfieren al cliente a lo largo de un periodo de seis meses. La entidad transfiere el control de cada producto en un momento concreto. Después de que la entidad haya transferido el control de 60 productos al cliente, se modifica el contrato para requerir la entrega de 30 productos adicionales (un total de 150 productos idénticos) al cliente. Los 30 productos adicionales no estaban incluidos en el contrato inicial.

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

- El20 Cuando se modifica el contrato, el precio de la modificación del contrato por 30 productos adicionales es de 2.850 u.m. adicionales o de 95 u.m. por producto. La fijación del precio para los productos adicionales refleja el precio de venta independiente de los productos en el momento de la modificación del contrato y los productos adicionales son distintos (de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15) de los productos originales.
- El21 De acuerdo con el párrafo 20 de la NIIF 15, la modificación del contrato por 30 productos adicionales es, en efecto, un contrato nuevo y separado por productos futuros que no afecta a la contabilización del contrato existente. La entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias de 100 u.m. por producto para los 120 productos en el contrato original y 95 u.m. por producto para los 30 productos del contrato nuevo.

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

- El22 Durante el proceso de negociación de la compra de 30 productos adicionales, las partes acuerdan inicialmente un precio de 80 u.m. por producto. Sin embargo, el cliente descubre que los 60 productos iniciales transferidos al cliente contienen defectos menores que solo se encontraban en esos productos entregados. La entidad acuerda un crédito parcial de 15 u.m. por producto para compensar al cliente por la calidad deficiente de esos productos. La entidad y el cliente acuerdan incorporar el crédito de 900 u.m. (15 u.m. de

crédito × 60 productos) al precio que la entidad carga por los 30 productos adicionales. Por consiguiente, la modificación del contrato especifica que el precio de los 30 productos adicionales es de 1.500 u.m. o 50 u.m. por producto. Ese precio comprende el precio acordado para los 30 productos adicionales de 2.400 u.m., o 80 u.m. por producto, menos el crédito de 900 u.m.

- EI23 En el momento de la modificación, la entidad reconoce las 900 u.m. como una reducción del precio de la transacción y, por ello, como una reducción de ingresos de actividades ordinarias de los 60 productos iniciales transferidos. Para contabilizar la venta de los 30 productos adicionales, la entidad determina que el precio negociado de 80 u.m. por producto no refleja el precio de venta independiente de los productos adicionales. Por consiguiente, la modificación del contrato no cumple las condiciones del párrafo 20 de la NIIF 15 para ser contabilizada como un contrato separado. Puesto que los productos restantes a entregar son distintos de los ya transferidos, la entidad aplica los requerimientos del párrafo 21(a) de la NIIF 15 y contabiliza la modificación como una terminación del contrato original y la creación de un contrato nuevo.
- EI24 Por consiguiente, el importe reconocido como ingresos de actividades ordinarias para cada uno de los productos restantes es una mezcla de precios de 93,33  $\{[(100 \text{ u.m.} \times 60 \text{ productos todavía no transferidos según el contrato original}) + (80 \text{ u.m.} \times 30 \text{ productos a transferir según la modificación del contrato})] \div 90 \text{ productos restantes}\}$ .

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

- EI25 El 1 de julio de 20X0, una entidad se compromete a transferir dos productos distintos a un cliente. El Producto X se transfiere al cliente al comienzo del contrato y el Producto Y el 31 de marzo de 20X1. La contraprestación acordada por el cliente incluye una contraprestación fija de 1.000 u.m. y una contraprestación variable que se estima en 200 u.m. La entidad incluye su estimación de contraprestación variable en el precio de la transacción porque concluye que es altamente probable que no tenga lugar una reversión significativa de los ingresos de actividades ordinarias acumulados reconocidos cuando se resuelva la incertidumbre. **[Referencia: párrafo 56]**
- EI26 El precio de la transacción de 1.200 u.m. se asigna por igual a la obligación de desempeño del Producto X y a la del Producto Y. Esto es así porque ambos productos tienen los mismos precios de venta independientes y la contraprestación variable no cumple los criterios del párrafo 85 que requiere la asignación de la contraprestación variable a una pero no a las dos de las obligaciones de desempeño.
- EI27 Cuando el Producto X se transfiere al cliente al comienzo del contrato, la entidad reconoce un ingreso de actividades ordinarias de 600 u.m.
- EI28 El 30 de noviembre de 20X0, se modifica el alcance del contrato para incluir el compromiso de transferir el Producto Z (además del Producto Y no entregado) al cliente el 30 de junio de 20X1 y el precio del contrato se incrementa en 300 u.m. (contraprestación fija), lo cual no representa el precio de venta

independiente del Producto Z. Éste precio es el mismo que los precios de venta independientes de los Productos X e Y.

- EI29 La entidad contabiliza la modificación como si fuera la terminación del contrato existente y la creación de un contrato nuevo. Esto es así, porque los Productos Y y Z restantes son distintos del Producto X, el cual se había transferido al cliente antes de la modificación, y la contraprestación acordada para el Producto Z adicional no represente su precio de venta independiente. Por consiguiente, de acuerdo con el párrafo 21(a) de la NIIF 15, la contraprestación a asignar a las obligaciones de desempeño pendientes comprende la que se había asignado a la obligación de desempeño del Producto Y (que se mide por el importe del precio de la transacción distribuido de 600 u.m.) y la contraprestación acordada en la modificación (contraprestación fija de 300 u.m.). El precio de la transacción del contrato modificado es de 900 u.m. y ese importe se asigna por igual a la obligación de desempeño del Producto Y y la obligación de desempeño del Producto Z (es decir, se distribuyen 450 u.m. a cada obligación de desempeño).
- EI30 Después de la modificación pero antes de la entrega de los Productos Y y Z, la entidad revisa sus estimaciones del importe de la contraprestación variable a la que espera tener derecho de 240 u.m. (en lugar de la estimación anterior de 200 u.m.). La entidad concluye que el cambio en la estimación de la contraprestación variable puede incluirse en el precio de la transacción, porque es altamente probable que no tenga lugar una reversión significativa del ingreso de actividades ordinarias acumulado reconocido cuando se resuelva la incertidumbre. Aun cuando la modificación se contabilizó como si fuera la terminación del contrato existente y la creación de un contrato nuevo de acuerdo con el párrafo 21(a) de la NIIF 15, el incremento en el precio de la transacción de 40 u.m. es atribuible a la contraprestación variable acordada antes de la modificación. Por ello, de acuerdo con el párrafo 90 de la NIIF 15 el cambio en el precio de la transacción se asigna a las obligaciones de desempeño del Producto X y del Producto Y sobre la misma base que el contrato inicial. Por consiguiente, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por 20 u.m. para el Producto X en el periodo en que tiene lugar el cambio en el precio de la transacción. Puesto que el Producto Y no se había transferido al cliente antes de la modificación del contrato, el cambio en el precio de la transacción que se atribuye al Producto Y se asigna a las obligaciones de desempeño pendientes en el momento de la modificación del contrato. Esto es congruente con la contabilización que habría requerido el párrafo 21(a) de la NIIF 15 si ese importe de la contraprestación variable se hubiera estimado e incluido en el precio de la transacción en el momento de la modificación del contrato.
- EI31 La entidad también asigna el incremento de 20 u.m. en el precio de la transacción por la modificación del contrato a partes iguales a las obligaciones de desempeño del Producto Y y del Producto Z. Esto es así porque los productos tienen los mismos precios de venta independientes y la contraprestación variable no cumple los criterios del párrafo 85 que requiere la asignación de la contraprestación variable a una, pero no a las dos, de las obligaciones de desempeño. Por consiguiente, el importe del precio de la

transacción asignado a las obligaciones de desempeño del Producto Y y del Producto Z se incrementa de 10 u.m. a 460 u.m. cada una.

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

### **Ejemplo 7—Modificación de un contrato de administración**

- EI33 Una entidad realiza un contrato a tres años para limpiar semanalmente las oficinas de un cliente. El cliente se compromete a pagar 100.000 u.m. por año. El precio de venta independiente de los servicios en el momento del inicio del contrato es de 100.000 u.m. por año. La entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por 100.000 u.m. por año durante los dos primeros años de prestación de servicios. Al final del segundo año, el contrato se modifica y la tarifa para el tercer año se reduce a 80.000 u.m. Además, el cliente acuerda ampliar el contrato por tres años adicionales por una contraprestación de 200.000 u.m. a pagar en tres cuotas anuales iguales de 66.667 u.m. al comienzo de los años 4, 5 y 6. Después de la modificación, el contrato tiene cuatro años restantes a cambio de la contraprestación total de 280.000 u.m. El precio de venta independiente de los servicios al comienzo del tercer año es de 80.000 por año. El precio de venta independiente de la entidad al comienzo del tercer año, multiplicado por el número restante de años a prestar servicios, se considera que es una estimación apropiada del precio de venta independiente del contrato plurianual (es decir, el precio de venta independiente es de 4 años  $\times$  80.000 u.m. por año = 320.000 u.m.).
- EI34 Al inicio del contrato, la entidad evalúa que cada semana de servicio de limpieza es distinto de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15. A pesar de que cada semana de servicio de limpieza sea distinta, la entidad contabiliza el contrato de limpieza como una obligación de desempeño única de acuerdo con el párrafo 22(b) de la NIIF 15. Esto es, porque los servicios de limpieza semanales son una serie de servicios distintos que son sustancialmente los mismos y tienen la misma estructura de transferencia al cliente (los servicios se transfieren al cliente a lo largo del tiempo y usa el mismo método de medir el progreso—que es, una medida de progreso basada en el tiempo).
- EI35 En la fecha de la modificación, la entidad evalúa los servicios restantes a prestar y concluye que son distintos. Sin embargo, el importe de contraprestación restante a pagar (280.000 u.m.) no refleja el precio de venta independiente de los servicios a prestar (320.000).
- EI36 Por consiguiente, la entidad contabiliza la modificación de acuerdo con el párrafo 21(a) de la NIIF 15 como una finalización del contrato original y la creación de un contrato nuevo con una contraprestación de 280.000 u.m. por cuatro años de servicio de limpieza. La entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por 70.000 u.m. por año ( $280.000 \div 4$  años) puesto que los servicios se prestan a lo largo de los cuatro años restantes.

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

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

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

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

**[Referencia: párrafos 56 y 57]**

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

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

## NIIF 15 E1

- E140 En el primer trimestre del segundo año, las partes del contrato acuerdan modificarlo cambiando los planos del edificio. Como consecuencia, la contraprestación fijada y los costos esperados se incrementan en 150.000 u.m. y 120.000 u.m., respectivamente. La contraprestación potencial total después de la modificación es de 1.350.000 u.m. (1.150.000 u.m. de contraprestación fija + 200.000 u.m. de prima por terminación). Además, el tiempo permisible para lograr la prima de 200.000 u.m. se amplía de 6 meses a 30 meses desde la fecha inicial del contrato original. En la fecha de la modificación, sobre la base de su experiencia y el trabajo restante a realizar, que es principalmente dentro del edificio y no sujeto a condiciones climatológicas, la entidad concluye que es altamente probable que la introducción de la prima en el precio de la transacción no dará lugar a reversiones significativas en el importe de los ingresos de actividades ordinarias acumulados reconocidos de acuerdo con el párrafo 56 de la NIIF 15 e incluye 200.000 u.m. en el precio de la transacción. Para evaluar la modificación del contrato, la entidad evalúa el párrafo 27(b) de la NIIF 15 y concluye (sobre la base de los factores del párrafo 29 de la NIIF 15) que los bienes y servicios restantes a prestar utilizando el contrato modificado no son distintos de los transferidos hasta la fecha de la modificación del contrato; esto es, el contrato restante permanece como una obligación de desempeño única.
- E141 Por consiguiente, la entidad contabiliza la modificación del contrato como si fuera parte del contrato original (de acuerdo con el párrafo 21(b) de la NIIF 15). La entidad actualiza su medición del progreso y estima que ha satisfecho el 51,2 por ciento de su obligación de desempeño (420.000 u.m. de costos reales incurridos ÷ 820.000 u.m. de costos totales esperados). La entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias adicionales de 91.200 u.m. [(51,2 por ciento terminado × 1.350.000 u.m. de precio de la transacción modificado) – 600.000 u.m. de ingresos de actividades ordinarias reconocidos hasta la fecha] en la fecha de la modificación como un ajuste de actualización acumulado.

### **Ejemplo 9—Cambio no aprobado en alcance y precio**

- E142 Una entidad realiza un contrato con un cliente para construir un edificio sobre el terreno del cliente. El contrato señala que el cliente proporcionará a la entidad acceso al terreno en los 30 días desde el inicio del contrato. Sin embargo, a la entidad no le proporcionó acceso hasta 120 días después del inicio del contrato debido a los daños causados por una tormenta ocurrida en el lugar después del comienzo del contrato. El contrato identifica específicamente cualquier retraso (incluyendo los de fuerza mayor) en el acceso de la entidad al terreno del cliente como un suceso que da derecho a la entidad a una compensación que es igual a los costos reales incurridos como resultado directo del retraso. La entidad puede demostrar que los costos directos específicos en los que incurrió como consecuencia del retraso de acuerdo con los términos del contrato y prepara una reclamación. El cliente inicialmente no está de acuerdo con la reclamación de la entidad.

- E143 La entidad evalúa la base legal de la reclamación y determina, a partir de las condiciones contractuales subyacentes, que tiene derechos exigibles. Por consiguiente, contabiliza la reclamación como una modificación del contrato de acuerdo con los párrafos 18 a 21 de la NIIF 15. La modificación no da lugar a ningún bien o servicio adicional a prestar al cliente. Además, todos los bienes y servicios restantes después de la modificación no son diferentes y forman parte de una obligación de desempeño única. Por consiguiente, la entidad contabiliza la modificación de acuerdo con el párrafo 21(b) de la NIIF 15 actualizando el precio de la transacción y la medición del progreso hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño. La entidad considera la limitación de las estimaciones de la contraprestación variable de los párrafos 56 a 58 de la NIIF 15 al estimar el precio de la transacción.

### Identificación de las obligaciones de desempeño

---

- E144 Los ejemplos 10 a 12 ilustran los requerimientos de los párrafos 22 a 30 de la NIIF 15 para la identificación de las obligaciones de desempeño.

#### **Ejemplo 10—Bienes y servicios que no son distintos**

##### *Caso A—Servicio de integración significativo*

- E145 Una entidad, un contratista, realiza un contrato para construir un hospital para un cliente. La entidad es responsable de la gestión global del proyecto e identifica varios bienes y servicios comprometidos, incluyendo el diseño, limpieza del lugar, cimentación, abastecimiento, construcción de la estructura, cañerías e instalación eléctrica, instalación de equipamiento y el acabado.
- E146 Los bienes y servicios acordados pueden ser distintos de acuerdo con el párrafo 27(a) de la NIIF 15. Esto es, el cliente puede beneficiarse de los bienes y servicios por sí mismos o junto con otros recursos ya disponibles. Esto se evidencia por el hecho de que la entidad, o los competidores de la entidad, venden regularmente muchos de estos bienes y servicios por separado a otros clientes. Además, el cliente podría generar beneficios económicos a partir de los bienes y servicios individuales utilizando, consumiendo, vendiendo o manteniendo esos bienes o servicios.
- E147 Sin embargo, los compromisos de transferir los bienes y servicios no son identificables por separado de acuerdo con el párrafo 27(b) de la NIIF 15 (sobre la base de los factores del párrafo 29 de la NIIF 15). Esto se evidencia por el hecho de que la entidad presta un servicio significativo de integración de los bienes y servicios (los insumos) en el hospital (el resultado combinado) que ha contratado el cliente.
- E148 Puesto que no se cumplen los dos criterios del párrafo 27 de la NIIF 15, los bienes y servicios no son distintos. La entidad contabiliza todos los bienes y servicios del contrato como una obligación de desempeño única.

*Caso B—Servicio de integración significativo*  
**[Referencia: párrafo FC116Q, Fundamentos de las Conclusiones]**

- EI48A Una entidad suscribe un contrato con un cliente que dará lugar a 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 del cliente que es propiedad de éste y que se desarrollaron según los términos de un contrato separado que no es parte del intercambio negociado actualmente. La entidad es responsable de la gestión global del contrato, que requiere la realización e integración de varias actividades incluyendo el suministro de materiales, identificación y gestión de subcontratos, y llevar a cabo la fabricación, ensamblaje y comprobación.
- EI48B La entidad evalúa los compromisos del contrato y determina que cada uno de los dispositivos comprometidos puede ser distinto de acuerdo con el párrafo 27(a) de la NIIF 15, porque el cliente puede beneficiarse de cada dispositivo por sí mismo. Esto es porque cada unidad puede funcionar de forma independiente del resto.
- EI48C La entidad observa que la naturaleza de su compromiso es establecer y proporcionar un servicio de fabricación del complemento completo de dispositivo que ha contratado de acuerdo con las especificaciones del cliente. La entidad considera que es responsable de la gestión global del contrato y de proporcionar un servicio significativo de integración de varios bienes y servicios (los insumos) en un servicio global y los dispositivos resultantes (el producto combinado) y, por ello, los dispositivos y los diversos bienes y servicios comprometidos inherentes a la fabricación de esos dispositivos no son identificables por separado de acuerdo con el párrafo 27(b) y el párrafo 29 de la NIIF 15. En este caso, el proceso de fabricación proporcionado por la entidad es específico de su contrato con el cliente. Además, la naturaleza del desempeño de la entidad y, concretamente, el servicio de integración significativo de las diversas actividades significa que un cambio en una de las actividades de la entidad para fabricar los dispositivos tiene un efecto significativo en el resto de actividades requeridas para fabricar los dispositivos altamente completos y especializados de forma que las actividades de la entidad son altamente interdependientes e interrelacionadas. Puesto que el criterio del párrafo 27(b) de la NIIF 15 no se cumple, los bienes y servicios que se proporcionarán por la entidad no son identificables por separado y, por ello, no son distintos. La entidad contabiliza todos los bienes y servicios comprometidos del contrato como una obligación de desempeño única.

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

### *Caso A—Distintos bienes o servicios*

- EI49 Una entidad, que desarrolla software, realiza un contrato con un cliente para transferir una licencia de software, realizar un servicio de instalación y proporcionar actualizaciones de software no especificadas y soporte técnico (en línea y por teléfono) por un periodo de dos años. La entidad vende la licencia, servicio de instalación y soporte técnico por separado. El servicio de instalación incluye el cambio de la pantalla de la web para cada tipo de usuario (por ejemplo, marketing, gestión del inventario y tecnología de la información). El servicio de instalación se realiza de forma rutinaria por otras entidades y no modifica de forma significativa el software. El software permanece funcional sin las actualizaciones y el soporte técnico.
- EI50 La entidad evalúa los bienes y servicios acordados con el cliente para determinar los que son distintos de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15. La entidad observa que el software se entrega antes que los otros bienes y servicios y permanece funcional sin las actualizaciones y el soporte técnico. El cliente puede beneficiarse de las actualizaciones junto con la licencia de software transferida al comienzo del contrato. Por ello, la entidad concluye que el cliente puede beneficiarse de cada uno de los bienes y servicios por sí mismos o junto con otros que ya están disponibles y se cumple el criterio del párrafo 27(a) de la NIIF 15.
- EI51 La entidad también considera el principio y los factores del párrafo 29 de la NIIF 15 y determina que el compromiso de transferir cada bien y servicio al cliente es identificable por separado de cada uno de los otros compromisos (así, se cumple el criterio del párrafo 27(b) de la NIIF 15). Para alcanzar esta determinación, 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 periodo de la licencia. La entidad observa, además, que ninguno de los bienes o servicios comprometidos se modifica o personalizan de forma significativa unos a otros, ni 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.
- EI52 Sobre la base de esta evaluación, la entidad identifica cuatro obligaciones de desempeño en el contrato para los bienes o servicios siguientes:
- (a) la licencia de software;

## NIIF 15 E1

- (b) un servicio de instalación;
- (c) las actualizaciones del software; e
- (d) el soporte técnico.

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

### *Caso B—Personalización significativa*

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

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

EI56 Sobre la base del mismo análisis que en el Caso A, la entidad concluye que las actualizaciones de software y el soporte técnico son distintos de los otros compromisos del contrato.

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

- (a) personalización del software (que compromete la licencia por el software y el servicio de instalación personalizado);
  - (b) las actualizaciones del software; e
  - (c) el soporte técnico.
- EI58 La entidad aplica los párrafos 31 a 38 de la NIIF 15 para determinar si cada una de las obligaciones de desempeño se satisfacen en un momento concreto o a lo largo del tiempo.

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

- EI58A Una entidad contrata con un cliente la venta de un elemento de equipo y servicios de instalación. El equipo puede operar sin ninguna personalización o modificación. La instalación requerida no es compleja y puede realizarse por varios proveedores de servicios alternativos.
- EI58B La entidad identifica dos bienes y servicios comprometidos en el contrato: (a) el equipo y (b) la instalación. La entidad evalúa los criterios del párrafo 27 de la NIIF 15 para determinar si cada bien o servicio comprometido es distinto. La entidad determina que el equipo y la instalación cumplen cada uno el criterio del párrafo 27(a) de la NIIF 15. El cliente puede beneficiarse del equipo en sí mismo utilizándolo o revendiéndolo por un importe mayor que el valor de desecho o junto con otros recursos fácilmente disponibles (por ejemplo, servicios de instalación disponibles de otros proveedores alternativos. El cliente también puede beneficiarse de los servicios de instalación junto con otros recursos que el cliente ya habrá obtenido de la entidad (es decir, el equipo).
- EI58C La entidad determina, además, que su compromiso de transferir el equipo y proporcionar servicios de instalación a lo largo de un periodo de tres años son cada uno identificables por separado (de acuerdo con el párrafo 27(b) de la NIIF 15). La entidad considera el principio y los factores del párrafo 29 de la NIIF 15 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 29 de la NIIF 15 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 y a instalarlo a continuación; ésta 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 solo 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.

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

- (i) el equipo; y  
(ii) servicios de instalación.

EI58D La entidad aplica los párrafos 31 a 38 de la NIIF 15 para determinar si cada una de las obligaciones de desempeño se satisfacen en un momento concreto o a lo largo del tiempo.

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

**[Referencia: párrafo FC1160, Fundamentos de las Conclusiones]**

EI58E 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.

EI58F El requerimiento contractual de usar los servicios de instalación de la entidad no cambia la evaluación de si los bienes o servicios comprometidos son distintos en este caso. Esto es así porque el requerimiento contractual de usar los servicios de instalación de la entidad no cambia las características de los bienes o servicios en sí mismos, ni los compromisos de la entidad con el cliente. Aunque se requiere que el cliente utilice los servicios de instalación de la entidad, el equipo y los servicios de instalación pueden ser distintos [es decir, cada uno cumple el criterio del párrafo 27(a) de la NIIF 15], y los compromisos de la entidad de proporcionar el equipo y los servicios de instalación son cada uno identificables por separado, es decir, cada uno cumple el criterio del párrafo 27(b) de la NIIF 15. 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)*

**[Referencia: párrafo FC116K, Fundamentos de las Conclusiones]**

EI58G Una entidad suscribe un contrato con un cliente para proporcionar un elemento estándar común (es decir, el equipo opera sin ninguna personalización o modificación) y suministra consumibles especializados para su uso en el equipo a intervalos determinados a lo largo de los próximos tres años. Los consumibles se producen solo por la entidad, pero los vende por separado.

- EI58H La entidad determina que el cliente puede beneficiarse del equipo junto con los consumibles fácilmente disponibles. Los consumibles están fácilmente disponibles de acuerdo con el párrafo 28 de la NIIF 15 porque 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 entregarán según el contrato junto con el equipo entregado que se transfiere al cliente inicialmente según el contrato. Por ello, el equipo y los consumibles pueden ser cada uno distintos de acuerdo con el párrafo 27(a) de la NIIF 15.
- EI58I La entidad determina que su compromiso de transferir el equipo y proporcionar consumibles a lo largo de un periodo de tres años son cada uno identificables por separado de acuerdo con el párrafo 27(b) de la NIIF 15. Para determinar que el equipo y los consumibles no son insumos de un elemento combinado en este contrato, la entidad considera que no se está proporcionando un servicio de integración significativo que transforma el equipo y los consumibles en un producto combinado. Además, ni el equipo ni los consumibles están personalizados o modificados de forma significativa por el otro. Por último, la entidad concluye que el equipo y los consumibles no son altamente interdependientes o están fuertemente interrelacionados porque no afectan de forma significativa el uno al otro. Aunque el cliente puede beneficiarse de los consumibles en este contrato solo después de haber obtenido el control del equipo (es decir, los consumibles no se habrían usado sin el equipo) y se requieren para que el equipo funcione, el equipo y los consumibles no se afectan mutuamente de forma significativa. Esto es porque la entidad podría cumplir cada uno de sus compromisos del contrato de forma independiente del otro. Es decir, la entidad podría cumplir su compromiso de transferir el equipo incluso si el cliente no comprase ningún consumible y podría cumplir su compromiso de proporcionar consumibles, incluso si el cliente adquiriese el equipo por separado.
- EI58J Sobre la base de esta evaluación, la entidad identifica dos obligaciones de desempeño en el contrato para los bienes o servicios siguientes:
- (a) el equipo; y
  - (b) los consumibles.
- EI58K La entidad aplica los párrafos 31 a 38 de la NIIF 15 para determinar si cada una de las obligaciones de desempeño se satisfacen en un momento concreto o a lo largo del tiempo.

### **Ejemplo 12—Compromisos explícitos e implícitos en un contrato**

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

*Caso A—Compromiso explícito de servicio*

- E160 En el contrato con el distribuidor, la entidad se compromete a prestar servicios de mantenimiento sin contraprestación adicional (es decir, “gratis”) a todas las partes (es decir, el cliente final) que compren el producto al distribuidor. La entidad externaliza la realización de los servicios de mantenimiento al distribuidor y le paga un importe acordado por proporcionar esos servicios en nombre de la entidad. Si el cliente final no utiliza los servicios de mantenimiento, la entidad no está obligada a pagar al distribuidor.
- E161 El contrato con el cliente incluye dos bienes o servicios comprometidos—(a) el producto y (b) servicios de mantenimiento. El compromiso de los servicios de mantenimiento es el de transferir bienes o servicios en el futuro y es parte del intercambio negociado entre la entidad y el distribuidor. La entidad evalúa si cada bien o servicio es distinto de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15. La entidad determina que el producto y los servicios de mantenimiento cumplen el criterio del párrafo 27(a) de la NIIF 15. 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).
- E161A 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 27(b) de la NIIF 15) sobre la base del principio y los factores del párrafo 29 de la NIIF 15. El producto y los servicios de mantenimiento no son insumos para un elemento combinado del contrato. 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. Además, ni el producto ni los servicios modifican o personalizan al otro. Por último, el producto y los servicios de mantenimiento no son altamente interdependientes o están fuertemente interrelacionados porque 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). La entidad también observa, al aplicar el principio del párrafo 29 de la NIIF 15 que el compromiso de la entidad de proporcionar mantenimiento no es necesario para que el producto continúe proporcionando beneficios significativos al cliente. Por consiguiente, la entidad asigna una parte del precio de la transacción a cada una de las dos obligaciones de desempeño (es decir, el producto y los servicios de mantenimiento) del contrato.

*Caso B—Compromiso implícito de servicio*

- E162 La entidad ha proporcionado históricamente servicios de mantenimiento sin contraprestación adicional (es decir, “gratis”) a los clientes finales que compran el producto de la entidad al distribuidor. La entidad no compromete de forma explícita servicios de mantenimiento durante las negociaciones con

el distribuidor y el contrato final entre la entidad y el distribuidor no especifica los términos o condiciones de esos servicios.

- EI63 Sin embargo, sobre la base de las prácticas tradicionales del negocio, la entidad determina al inicio del contrato que ha realizado un compromiso implícito de proporcionar servicios de mantenimiento como parte del intercambio negociado con el distribuidor. Esto es, las prácticas pasadas de la entidad de proporcionar estos servicios crean expectativas válidas en los clientes de la entidad (es decir, el distribuidor y los clientes finales) de acuerdo con el párrafo 24 de la NIIF 15. Por consiguiente, la entidad evalúa si el compromiso de los servicios de mantenimiento es una obligación de desempeño. Por las mismas razones que en el Caso A, la entidad determina que el producto y los servicios de mantenimiento son obligaciones de desempeño separadas.

*Caso C—Los servicios no son un servicio comprometido*

- EI64 En el contrato con el distribuidor, la entidad no se compromete a proporcionar ningún servicio de mantenimiento. Además, la entidad habitualmente no presta servicios de mantenimiento, y por ello, las prácticas tradicionales del negocio, políticas publicadas y declaraciones específicas en el momento de realizar el contrato no han creado un compromiso implícito de proporcionar bienes o servicios a sus clientes. La entidad transfiere el control del producto al distribuidor y, por ello, el contrato se completa. Sin embargo, antes de la venta al cliente final, la entidad hace una oferta de proporcionar servicios de mantenimiento a terceros que compren el producto al distribuidor sin contraprestación acordada adicional.
- EI65 El compromiso de mantenimiento no está incluido en el contrato entre la entidad y el distribuidor al inicio del contrato. Esto es, de acuerdo con el párrafo 24 de la NIIF 15, la entidad no se compromete de forma explícita o implícita a proporcionar servicios de mantenimiento al distribuidor o a los clientes finales. Por consiguiente, la entidad no identifica el compromiso de proporcionar servicios de mantenimiento como una obligación de desempeño. En su lugar, la obligación de proporcionar servicios de mantenimiento se contabiliza de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.
- EI65A 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 supuesto de proporcionar servicios de mantenimiento.

### **Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo**

---

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

## NIIF 15 E1

- (a) los párrafos 35(a), B3 y B4 de la NIIF 15 sobre cuándo un cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que ésta realiza la actividad (Ejemplos 13 y 14);
- (b) los párrafos 35(c), 36 y 37; y B6 a B13 de la NIIF 15 sobre el desempeño de una entidad que no crea un activo con un uso alternativo y el derecho exigible de una entidad a recibir los pagos por el desempeño completado hasta la fecha (Ejemplos 14 a 17); e
- (c) el párrafo 38 de la NIIF 15 sobre obligaciones de desempeño satisfechas en un momento concreto (Ejemplo 17).

### **Ejemplo 13—El cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios**

E167 Una entidad realiza un contrato para proporcionar mensualmente servicios de procesamiento de nóminas a un cliente por un año.

E168 Los servicios de procesamiento de nóminas acordados se contabilizan como una única obligación de desempeño de acuerdo con el párrafo 22(b) de la NIIF 15. La obligación de desempeño se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con el párrafo 35(a) de la NIIF 15 porque el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios del desempeño de la entidad al procesar cada transacción de nóminas a medida que y cuándo cada transacción es procesada. El hecho de que otra entidad no necesitara volver a realizar los servicios de procesamiento de nóminas por el servicio que la entidad ha proporcionado hasta la fecha también demuestra que el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios del desempeño de la entidad a medida que ésta los realiza. (La entidad no considera ninguna limitación práctica en la transferencia de la obligación de desempeño restante, incluyendo actividades de instalación que necesitaran ser realizadas por otra entidad.) La entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo midiendo su progreso hacia la satisfacción completa de esa obligación de desempeño de acuerdo con los párrafos 39 a 45 y B14 a B19 de la NIIF 15.

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

E169 Una entidad realiza un contrato con un cliente para prestar servicios de consultoría que da lugar a que la entidad proporcione una opinión profesional al cliente. La opinión profesional se relaciona con hechos y circunstancias que son específicas del cliente. Si el cliente fuera a cancelar el contrato de consultoría por razones distintas al incumplimiento de la entidad de realizar el desempeño como se acordó, el contrato requiere que el cliente compense a la entidad por sus costos incurridos más un 15 por ciento de margen. El 15 por ciento de margen se aproxima al del beneficio que la entidad gana por contratos similares.

- EI70 La entidad considera el criterio del párrafo 35(a) de la NIIF 15 y los requerimientos de los párrafos B3 y B4 de la NIIF 15 para determinar si el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios del desempeño de la entidad. Si la entidad no fuera a poder satisfacer su obligación y el cliente contratara a otra firma de consultoría que le proporcionara la opinión, la otra firma de consultoría necesitaría rehacer sustancialmente el trabajo que la entidad había completado hasta la fecha, porque la otra firma de consultoría no podría beneficiarse del trabajo en proceso realizado por la entidad. La naturaleza de la opinión profesional es tal que el cliente recibirá los beneficios del desempeño de la entidad solo cuando el cliente reciba la opinión profesional. Por consiguiente, la entidad concluye que no se cumple el criterio del párrafo 35(a) de la NIIF 15.
- EI71 Sin embargo, la obligación de desempeño de la entidad cumple el criterio del párrafo 35(c) de la NIIF 15 y es una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo debido a los dos factores siguientes:
- (a) De acuerdo con los párrafos 36 y B6 a B8 de la NIIF 15 el desarrollo de la opinión profesional no crea un activo con uso alternativo para la entidad porque la opinión profesional se relaciona con hechos y circunstancias que son específicas del cliente. Por ello, existe una limitación práctica sobre la capacidad de la entidad de derivar fácilmente el activo a otro cliente.
  - (b) De acuerdo con los párrafos 37 y B9 a B13 de la NIIF 15, la entidad tiene un derecho exigible a recibir los pagos por su desempeño completado hasta la fecha por sus costos más un margen razonable, que se aproxime al margen de ganancia de otros contratos.
- EI72 Por consiguiente, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo midiendo el progreso hacia la satisfacción completa de esa obligación de desempeño de acuerdo con los párrafos 39 a 45 y B14 a B19 de la NIIF 15.

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

- EI73 Una entidad realiza un contrato con un cliente, una agencia gubernamental, para construir un satélite especializado. La entidad construye satélites para varios clientes, tales como gobiernos y entidades comerciales. El diseño y construcción de cada satélite difiere sustancialmente, sobre la base de las necesidades de cada cliente y el tipo de tecnología que se incorpora al satélite.
- EI74 Al inicio del contrato, la entidad evalúa si su obligación de desempeño de construir el satélite es una obligación de desempeño que se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con el párrafo 35 de la NIIF 15.
- EI75 Como parte de esa evaluación, la entidad considera si el satélite en su estado completo tendrá un uso alternativo para la entidad. Aunque el contrato no prohíbe que la entidad destine el satélite completado a otra entidad, la primera incurriría en costos significativos de remodelación del diseño y función del satélite para destinar ese activo a otro cliente. Por consiguiente, el

## NIIF 15 E1

activo no tiene uso alternativo para la entidad (véanse los párrafos 35(c), 36 y B6 a B8 de la NIIF 15 porque el diseño específico del satélite para el cliente limita la capacidad práctica de la entidad de destinar fácilmente el satélite a otro cliente.

- E176 Para satisfacer la obligación de desempeño de la entidad a lo largo del tiempo al construir el satélite, el párrafo 35(c) de la NIIF 15 también requiere que la entidad tenga un derecho exigible a recibir los pagos por el desempeño completado hasta la fecha. Esta condición no se ilustra en este ejemplo.

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

- E177 Una entidad realiza un contrato con un cliente para construir un elemento de equipamiento. El calendario de pagos en el contrato especifica que el cliente debe realizar un pago anticipado al comienzo del contrato del 10 por ciento del precio del contrato, pagos regulares a lo largo del periodo de construcción (que ascienden al 50 por ciento del precio del contrato) y un pago final del 40 por ciento del precio del contrato después de completarse la construcción y de que el equipo haya pasado las pruebas de funcionamiento prescritas. Los pagos no son reembolsables a menos que la entidad no cumpla según lo acordado. Si el cliente cancela el contrato, la entidad solo tiene derecho a conservar los pagos adelantados recibidos del cliente. La entidad no tiene derechos adicionales de compensación por parte del cliente.

- E178 Al inicio del contrato, la entidad evalúa si su obligación de desempeño para construir el equipamiento es una obligación de desempeño que se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con el párrafo 35 de la NIIF 15.

- E179 Como parte de esa evaluación, la entidad considera si tiene un derecho exigible a recibir los pagos por el desempeño completado hasta la fecha de acuerdo con los párrafos 35(c), 37 y B9 a B13 de la NIIF 15, si el cliente fuera a cancelar el contrato por razones distintas a que la entidad no realizase el desempeño como se acordó. Aun cuando los pagos realizados por el cliente son no reembolsables, no se espera que el importe acumulado de esos pagos, en todo momento a lo largo del contrato, corresponda al menos al importe que sería necesario para compensar a la entidad por el desempeño completado hasta la fecha. Esto es así porque en varias ocasiones durante la construcción el importe acumulado de la contraprestación pagada por el cliente puede ser menor que el precio de venta del elemento de equipo completado parcialmente hasta ese momento. Por consiguiente, la entidad no tiene un derecho a recibir el pago por el desempeño completado hasta la fecha.

- E180 Puesto que la entidad no tiene un derecho a recibir el pago por el desempeño completado hasta la fecha, la obligación de desempeño de la entidad no se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con el párrafo 35(c) de la NIIF 15. Por consiguiente, la entidad no necesita evaluar si el equipo tendría un uso alternativo para la entidad. La entidad también concluye que no cumple los criterios del párrafo 35(a) o (b) de la NIIF 15 y por ello, contabiliza la construcción del equipamiento como una obligación de desempeño satisfecha en un momento concreto de acuerdo con el párrafo 38 de la NIIF 15.

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

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

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

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

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

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

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

## NIIF 15 E1

- EI85 Al inicio del contrato, la entidad aplica el párrafo 35(c) de la NIIF 15 para determinar si su compromiso de construir y transferir la unidad al cliente es una obligación de desempeño que se satisface a lo largo del tiempo. La entidad determina que el activo (unidad) creado por el desempeño de la entidad no tiene un uso alternativo para ella porque el contrato le impide transferir la unidad especificada a otro cliente. La entidad no considera la posibilidad de una cancelación del contrato al evaluar si puede destinar el activo a otro cliente.
- EI86 La entidad también tiene un derecho a recibir el pago por el desempeño completado hasta la fecha de acuerdo con los párrafos 37 y B9 a B13 de la NIIF 15. Esto es así, porque si el cliente incumpliera sus obligaciones, la entidad tendría un derecho exigible a toda la contraprestación acordada según el contrato si ésta continúa ejecutando el contrato como se acordó.
- EI87 Por ello, las condiciones del contrato y las prácticas en la jurisdicción legal indican que existe un derecho a recibir el pago por el desempeño completado hasta la fecha. Por consiguiente, los criterios del párrafo 35(c) de la NIIF 15 se cumplen y la entidad tiene una obligación de desempeño que ésta satisface a lo largo del tiempo. Para reconocer el ingreso de actividades ordinarias de esa obligación de desempeño, la entidad mide su progreso hacia la satisfacción completa de su obligación de desempeño de acuerdo con los párrafos 39 a 45 y B14 a B19 de la NIIF 15.
- EI88 En la construcción de un complejo residencial de unidades múltiples, la entidad puede tener numerosos contratos con clientes individuales para la construcción de unidades individuales dentro del complejo. La entidad contabilizaría cada contrato por separado. Sin embargo, dependiendo de la naturaleza de la construcción, al medir el progreso hacia la satisfacción completa de las obligaciones de desempeño en cada contrato puede ser necesario reflejar el desempeño de la entidad en la realización de los trabajos de construcción iniciales (es decir, los cimientos y la estructura básica), así como de la construcción de las áreas comunes.
- Caso C—La entidad tiene un derecho exigible a recibir los pagos por el desempeño completado hasta la fecha*
- EI89 Los mismos hechos que en el Caso B se aplican al Caso C, excepto que en el caso de un incumplimiento por el cliente, la entidad puede requerirle que cumpla como se exige en el contrato o puede cancelar el contrato a cambio del activo en construcción y un derecho a una penalización por una proporción del precio del contrato.
- EI90 A pesar de que la entidad podría cancelar el contrato (en el que la obligación del cliente con la entidad se limitaría a la transferencia del control del activo parcialmente terminado a la entidad y pagar la penalización prescrita), la entidad tiene un derecho a recibir el pago por desempeño completado hasta la fecha porque también podría optar por exigir sus derechos al pago total según el contrato. El hecho de que la entidad pueda optar por cancelar el contrato en caso de que el cliente incumpla sus obligaciones no afectaría a esa evaluación (véase el párrafo B11 de la NIIF 15), siempre que sean exigibles los derechos de

la entidad a requerir que el cliente continúe cumpliendo como exige el contrato (es decir, el pago de la contraprestación acordada).

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

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

[Referencia: ejemplo 58, Ejemplos Ilustrativos]

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

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

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

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

#### **Ejemplo 19—Materiales no instalados**

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

## NIIF 15 E1

E196 A continuación se muestra un resumen del precio de la transacción y de los costos esperados:

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

E197 La entidad utiliza un método de recursos utilizados basado en costos incurridos para medir su progreso hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño. La entidad evalúa si los costos incurridos para la obtención de los ascensores son proporcionales al progreso de la entidad para satisfacer la obligación de desempeño, de acuerdo con el párrafo B19 de la NIIF 15. El cliente obtiene el control de los ascensores cuando se entregan en el lugar en diciembre de 20X2, aunque no se instalarán hasta junio de 20X3. Los costos de obtener los ascensores (1,5 millones) son relativamente significativos en relación con los costos totales esperados para satisfacer completamente la obligación de desempeño (4 millones de u.m.). La entidad no está involucrada en el diseño o fabricación de los ascensores.

E198 La entidad concluye que incluir los costos de obtención de los ascensores para la medición del progreso sobredimensionaría el grado de desempeño de la entidad. Por consiguiente, de acuerdo con el párrafo B19 de la NIIF 15, la entidad ajusta su medida del progreso para excluir los costos de obtención de los ascensores de la medición de los costos incurridos y del precio de la transacción. La entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por la transferencia de los ascensores por un importe igual a los costos de obtención de los ascensores (es decir, a un margen de cero).

E199 Al 31 de diciembre de 20X2 la entidad observa que:

- (a) otros costos incurridos (excluyendo los ascensores) son de 500.000 u.m.; e
- (b) el desempeño está completado a un 20 por ciento (es decir, 500.000 u.m. ÷ 2.500.000 u.m.).

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

	<b>u.m.</b>
Ingresos de actividades ordinarias	2.200.000 <sup>(a)</sup>
Costo de bienes vendidos	2.000.000 <sup>(b)</sup>
Ganancia	200.000

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

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

### Contraprestación variable

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

#### Ejemplo 20—La penalización da lugar a contraprestación variable

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

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

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

#### Ejemplo 21—Estimación de la contraprestación variable

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

## NIIF 15 E1

- EI106 Además, en el momento de la terminación del activo, un tercero inspeccionará el activo y asignará una calificación de acuerdo con una escala definida en el contrato. Si el activo recibe una calificación especificada, la entidad tendrá derecho a una prima de incentivo de 150.000 u.m.
- EI107 Para determinar el precio de la transacción, la entidad prepara una estimación separada para cada elemento de la contraprestación variable a la que la entidad tendrá derecho utilizando los métodos de estimación descritos en el párrafo 53 de la NIIF 15:
- (a) La entidad decide utilizar el método del valor esperado para estimar la contraprestación variable asociada con la penalización o incentivo diario (es decir, 2,5 millones de u.m., más [o menos] 10.000 u.m. por día). Esto es porque éste es el método que la entidad espera que prediga mejor el importe de la contraprestación a la que tendrá derecho.
  - (b) La entidad decide utilizar el importe más probable para estimar la contraprestación variable asociada con la prima de incentivo. Esto es porque existen solo dos posibles resultados (150.000 u.m. ó 0 u.m.) y es el método que la entidad espera que prediga mejor el importe de la contraprestación a la que tendrá derecho.
- EI108 La entidad considera los requerimientos de los párrafos 56 a 58 de la NIIF 15 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable para determinar si la entidad debería incluir algunas o todas sus estimaciones de la contraprestación variable en el precio de la transacción.

### **Limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable**

---

- EI109 Los ejemplos 22 a 25 ilustran los requerimientos de los párrafos 56 a 58 de la NIIF 15 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable. Además, en estos ejemplos se ilustran los requerimientos siguientes:
- (a) el párrafo 55 de la NIIF 15 sobre los pasivos por reembolsos (Ejemplo 22);
  - (b) los párrafos B20 a B27 de la NIIF 15 sobre ventas con derecho a devolución (Ejemplo 22); y
  - (c) los párrafos 84 a 86 de NIIF 15 sobre la asignación de la contraprestación variable a las obligaciones de desempeño (Ejemplo 25).

#### **Ejemplo 22—Derecho de devolución**

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

- EI111 La entidad aplica los requerimientos de la NIIF 15 para la cartera de 100 contratos porque espera razonablemente que, de acuerdo con el párrafo 4, los efectos sobre los estados financieros de la aplicación de estos requerimientos a la cartera no diferirían de forma significativa de la aplicación de los requerimientos a los contratos individuales dentro de la cartera.
- EI112 Puesto que el contrato permite que un cliente devuelva los productos, la contraprestación recibida del cliente es variable. Para estimar la contraprestación variable a la que tendrá derecho la entidad, ésta decide utilizar el método del valor esperado [véase el párrafo 53(a) de la NIIF 15] porque es el método que la entidad espera que prediga mejor el importe de la contraprestación a la que tendrá derecho. Con el uso del método del valor esperado, la entidad estima que 97 productos no se devolverán.
- EI113 La entidad también considera que los requerimientos de los párrafos 56 a 58 de la NIIF 15 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable para determinar si el importe estimado de la contraprestación variable de 9.700 u.m. (100 u.m. × 97 productos que no se espera que sean devueltos) puede incluirse en el precio de la transacción. La entidad considera los factores del párrafo 57 de la NIIF 15 y determina que aunque las devoluciones quedan fuera de la influencia de la entidad, tiene experiencia significativa en la estimación de las devoluciones de clase de producto y de cliente. Además, la incertidumbre se resolverá en un marco temporal breve (es decir, el periodo de devolución de 30 días). Por ello, la entidad concluye que es altamente probable que no ocurra una reversión significativa en el importe acumulado de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos (es decir, 9.700 u.m.) a medida que se resuelva la incertidumbre (es decir, a lo largo del periodo de devolución).
- EI114 La entidad estima que los costos de recuperación de los productos no serán significativos y espera que los productos devueltos puedan revenderse con una ganancia.
- EI115 En el momento de la transferencia del control de los 100 productos, la entidad no reconoce ingresos de actividades ordinarias para los tres productos que espera que se devuelvan. Por consiguiente, de acuerdo con los párrafos 55 y B21 de la NIIF 15, la entidad reconoce lo siguiente:
- (a) ingresos de actividades ordinarias de 9.700 u.m. (100 u.m. × 97 productos que no se espera que sean devueltos);
  - (b) un pasivo por devolución de 300 u.m. (100 u.m. devueltas × 3 productos que se espera que sean devueltos); e
  - (c) un activo de 180 u.m. (60 u.m. × 3 productos de su derecho a recuperar productos de clientes al establecer el pasivo por reembolso).

### **Ejemplo 23—Reducciones de precio**

- EI116 Una entidad realiza un contrato con un cliente, un distribuidor, a 1 de diciembre de 20X7. La entidad transfiere 1.000 productos al comienzo del contrato por un precio establecido en el contrato de 100 u.m. por producto (la contraprestación total es de 100.000 u.m.). El pago procedente del cliente es

## NIIF 15 E1

exigible cuando el cliente vende los productos a los clientes finales. El cliente de la entidad generalmente vende los productos en 90 días desde su obtención. El control de los productos se transfiere al cliente el 1 de diciembre de 20X7.

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

### *Caso A—La estimación de la contraprestación no está limitada*

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

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

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

### *Caso B—La estimación de la contraprestación está limitada*

- EI121 La entidad tiene experiencia en la venta de productos similares. Sin embargo, los productos de la entidad tienen un riesgo alto de obsolescencia y la entidad está experimentando una volatilidad alta en la fijación del precio de sus productos. La información observable indica que históricamente la entidad reconoce un rango amplio de reducciones de precio del 20 al 60 por ciento de

los precios de venta de productos similares. La información de mercado actual también sugiere que una reducción del 15 al 50 por ciento en el precio puede ser necesaria para mover los productos a través la cadena de distribución.

- EI122 Para estimar la contraprestación variable a la que tendrá derecho la entidad, ésta decide utilizar el método del valor esperado [véase el párrafo 53(a) de la NIIF 15] porque es el método que la entidad espera que prediga mejor el importe de la contraprestación a la que tendrá derecho. Con el uso del método del valor esperado, la entidad estima que se proporcionará un descuento del 40 por ciento y, por ello, la estimación de la contraprestación variable es de 60.000 (60 u.m. × 1.000 productos).
- EI123 La entidad también considera los requerimientos de los párrafos 56 a 58 de la NIIF 15 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable para determinar si parte o todo el importe estimado de la contraprestación variable de 60.000 u.m. puede incluirse en el precio de la transacción. La entidad considera los factores del párrafo 57 de la NIIF 15 y observa que el importe de la contraprestación es altamente sensible a factores fuera de la influencia de la entidad (es decir, riesgo de obsolescencia) y es probable que se pueda requerir que la entidad proporcione un rango amplio de reducciones de precio para mover los productos a través de la cadena de distribución. Por consiguiente, la entidad no puede incluir su estimación de 60.000 u.m. (es decir un descuento del 40 por ciento) en el precio de la transacción porque no puede concluir que sea altamente probable que no tenga lugar una reversión significativa en el importe del ingreso de actividades ordinarias acumulado reconocido. Aunque las reducciones de precio históricas de la entidad han oscilado del 20 al 60 por ciento, la información del mercado sugiere actualmente que será necesaria una reducción del precio del 15 al 50 por ciento. Los resultados reales de la entidad han sido congruentes con la información del mercado actual en ese momento en transacciones similares anteriores. Por consiguiente, la entidad concluye que es altamente probable que no tenga lugar una reversión significativa del importe acumulado de ingresos de actividades ordinarias si la entidad incluye 50.000 u.m. en el precio de la transacción (100 u.m. de precio de venta y un 50 por ciento de reducción) y por ello, reconoce un ingreso de actividades ordinarias por ese importe. Por ello, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias de 50.000 u.m. cuando se transfieren los productos y evalúa nuevamente las estimaciones del precio de la transacción en cada fecha de presentación hasta que se resuelva la incertidumbre de acuerdo con el párrafo 59 de la NIIF 15.

### **Ejemplo 24—Incentivos de descuento por volumen**

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

## NIIF 15 E1

- EI125 Para el primer trimestre finalizado el 31 de marzo de 20X8, la entidad vende 75 unidades del Producto A al cliente. La entidad estima que las compras del cliente no superarán el umbral de 1.000 unidades requerido para el descuento por volumen en el año.
- EI126 La entidad considera los requerimientos de los párrafos 56 a 58 de la NIIF 15 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable, incluyendo los factores del párrafo 57 de la NIIF 15. La entidad determina que tiene experiencia significativa con este producto y con el patrón de compra de la entidad. Por ello, la entidad concluye que es altamente probable que no ocurra una reversión significativa en el importe acumulado de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos (es decir, 100 u.m. por unidad) cuando se resuelva la incertidumbre (es decir, cuando se conozca el importe total de compras). Por consiguiente, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias de 7.500 u.m. (75 unidades × 100 u.m. por unidad) para el trimestre que termina el 31 de marzo de 20X8.
- EI127 En mayo de 20X8, el cliente de la entidad adquiere otra empresa y en el segundo trimestre que termina el 30 de junio de 20X8 la entidad vende 500 unidades adicionales del Producto A al cliente. A la luz del nuevo hecho, la entidad estima que las compras del cliente superarán el umbral de 1.000 unidades para el año y, por ello, se requerirá la reducción retroactiva del precio por unidad a 90 u.m.
- EI128 Por consiguiente, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por 44.250 u.m. para el trimestre que termina el 30 de junio de 20X8. Ese importe se calcula a partir de 45.000 u.m. por la venta de 500 unidades (500 unidades × 90 u.m. por unidad) menos el cambio en el precio de la transacción de 750 u.m. (75 unidades × 10 u.m. de reducción del precio) para la reducción de ingresos de actividades ordinarias relacionada con las unidades vendidas en el trimestre que termina el 31 de marzo de 20X8 (véanse los párrafos 87 y 88 de la NIIF 15).

### **Ejemplo 25—Comisiones de gestión sujetas a la restricción**

- EI129 El 1 de enero de 20X8, una entidad realiza un contrato con un cliente para proporcionar servicios de gestión de activos por cinco años. La entidad recibe una comisión por gestión del dos por ciento trimestral basada en los activos del cliente en gestión al final de cada trimestre. Además, la entidad recibe una comisión por incentivos basados en el rendimiento del 20 por ciento de la rentabilidad de fondos que superen el rendimiento de un índice de mercado observable a lo largo de un periodo de cinco años. Por consiguiente, tanto la comisión por gestión y la comisión por rendimiento del contrato son contraprestación variable.
- EI130 La entidad contabiliza los servicios como una obligación de desempeño única de acuerdo con el párrafo 22(b) de la NIIF 15, porque está proporcionando una serie de servicios distintos que son sustancialmente los mismos y tienen el mismo patrón de transferencia (los servicios se transfieren al cliente a lo largo

del tiempo y se utiliza el mismo método de medir el progreso—es decir, una medida del progreso basada en el tiempo).

- EI131 Al comienzo del contrato, la entidad considera los requerimientos de los párrafos 50 a 54 de la NIIF 15 para estimar la contraprestación variable y los requerimientos de los párrafos 56 a 58 de la NIIF 15 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable, incluyendo los factores del párrafo 57 de la NIIF 15. La entidad observa que la contraprestación acordada depende del mercado y, por ello, es altamente sensible a factores fuera de la influencia de la entidad. Además, la comisión por incentivos tiene un gran número y un amplio rango de importes de contraprestación posibles. La entidad también observa que aunque tiene experiencia con contratos similares, esa experiencia es de poco valor predictivo para determinar el rendimiento futuro del mercado. Por ello, al inicio del contrato, la entidad no puede concluir que sea altamente probable que no ocurra una reversión significativa del importe acumulado de ingresos de actividades ordinarias reconocidos si la entidad incluyera su estimación de la comisión por gestión o la comisión por incentivos en el precio de la transacción.
- EI132 En cada fecha de presentación, la entidad actualiza su estimación del precio de la transacción. Por consiguiente, al final de cada trimestre, la entidad concluye que podría incluir en el precio de la transacción el importe real de la comisión por gestión trimestral porque la incertidumbre se ha resuelto. Sin embargo, la entidad concluye que no puede incluir su estimación de comisión por incentivos en el precio de la transacción en esas fechas. Esto es porque no ha habido un cambio en su evaluación desde el inicio del contrato—la variabilidad de la comisión basada en el índice del mercado indica que la entidad no puede concluir que sea altamente probable que no ocurra una reversión significativa en el importe acumulado de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos si la entidad incluyera su estimación de la comisión por incentivos en el precio de la transacción. Al 31 de marzo del 20X8, los activos del cliente en gestión son de 100 millones de u.m. Por ello, la comisión por gestión trimestral resultante y el precio de la transacción es de 2 millones de u.m.
- EI133 Al final de cada trimestre, la entidad asigna la comisión por gestión trimestral a los distintos servicios proporcionados durante el trimestre, de acuerdo con los párrafos 84(b) y 85 de la NIIF 15. Esto es así porque la comisión se relaciona de forma específica con los esfuerzos de la entidad para transferir los servicios de ese trimestre, que son distintos de los proporcionados en otros trimestres, y la asignación resultante será congruente con el objetivo de asignación del párrafo 73 de la NIIF 15. Por consiguiente, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por 2 millones de u.m. para el trimestre que termina el 31 de marzo de 20X8.

## Existencia de un componente de financiación significativo en el contrato

---

- EI134 Los ejemplos 26 a 30 ilustran los requerimientos de los párrafos 60 a 65 de la NIIF 15 sobre la existencia en el contrato de un componente de financiación significativo. Además, los requerimientos siguientes se ilustran el Ejemplo 26:
- (a) párrafos 56 a 58 de la NIIF 15 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable; e
  - (b) párrafos B20 a B27 de la NIIF 15 sobre ventas con derecho a devolución.

### **Ejemplo 26—Componente de financiación significativo y derecho de devolución**

- EI135 Una entidad vende un producto a un cliente por 121 u.m. que se pagarán 24 meses después de la entrega. El cliente obtiene el control del producto al comienzo del contrato. El contrato permite al cliente devolver el producto en el plazo de 90 días. El producto es nuevo y la entidad no tiene evidencia histórica relevante de las devoluciones del producto u otra evidencia de mercado disponible.
- EI136 El precio de venta al contado del producto es de 100 u.m., que representa el importe que el cliente pagaría en la entrega por el mismo producto vendido por lo demás según términos y condiciones idénticos que los del inicio del contrato. El costo para la entidad del producto es de 80 u.m.
- EI137 La entidad no reconoce ingresos de actividades ordinarias cuando se transfiere el control del producto al cliente. Esto es porque la existencia del derecho de devolución y la ausencia de evidencia histórica relevante quiere decir que la entidad no puede concluir que sea altamente probable que no ocurrirá una reversión significativa del importe de ingresos de actividades ordinarias acumulados reconocidos de acuerdo con los párrafos 56 a 58 de la NIIF 15. Por consiguiente, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen después de tres meses cuando el derecho de devolución ha vencido.
- EI138 El contrato incluye un componente de financiación significativo, de acuerdo con los párrafos 60 a 62 de la NIIF 15. Esto es evidente a partir de la diferencia entre el importe de la contraprestación acordada de 121 u.m. y el precio de venta al contado de 100 u.m. en la fecha en que los bienes se transfieren al cliente.
- EI139 El contrato incluye una tasa de interés implícito del 10 por ciento (es decir, la tasa de interés que supera los 24 meses descuenta la contraprestación acordada de 121 u.m. al precio de venta al contado de 100 u.m.). La entidad evalúa la tasa y concluye que es acorde con la tasa que se reflejaría en una transacción de financiación separada entre la entidad y su cliente al inicio del contrato. Los siguientes asientos de diario ilustran la forma en que la entidad contabiliza este contrato de acuerdo con los párrafos B20 a B27 de la NIIF 15.
- (a) Cuando el producto se transfiere al cliente, de acuerdo con el párrafo B21 de la NIIF 15:

Activo por el derecho a recuperar el producto a ser devuelto	80 u.m. <sup>(a)</sup>
Inventarios	80 u.m.

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

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

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

Cuenta por cobrar	100 u.m. <sup>(a)</sup>
Ingresos de actividades ordinarias	100 u.m.

Costo de ventas	80 u.m.
Activo por producto a ser devuelto	80 u.m.

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

E1140 Hasta que la entidad reciba el pago en efectivo del cliente, los ingresos por intereses se reconocerían de acuerdo con la NIIF 9. Para determinar la tasa de interés efectiva de acuerdo con la NIIF 9, la entidad consideraría el tiempo restante del contrato.

### **Ejemplo 27—Pagos retenidos en un contrato a largo plazo**

E1141 Una entidad realiza un contrato para la construcción de un edificio que incluye pagos por hitos programados por el desempeño de la entidad a lo largo de la duración del contrato de tres años. La obligación de desempeño será satisfecha a lo largo del tiempo y los pagos por hitos se programan para coincidir con el desempeño esperado de la entidad. El contrato prevé que un porcentaje especificado de cada pago por hito sea retenido por el cliente a lo largo del acuerdo y pagado a la entidad solo cuando se complete el edificio.

E1142 La entidad concluye que el contrato no incluye un componente financiero significativo. Los pagos por hitos coinciden con el desempeño de la entidad y el contrato requiere un importe a retener por razones distintas a la de proveer financiación de acuerdo con el párrafo 62(c) de la NIIF 15. La retención de un porcentaje especificado de cada pago por hito pretende proteger al cliente de que el contratista no complete de forma adecuada sus obligaciones según el contrato.

**Ejemplo 28—Determinación de la tasa de descuento**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

cliente obtiene el control del activo o pago de 4.000 cuando se firma el contrato. El cliente opta por pagar 4.000 u.m. cuando se firma el contrato.

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

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

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

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

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

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

Gastos por intereses	494 u.m. <sup>(a)</sup>
Pasivo del contrato	494 u.m.

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

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

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

### Ejemplo 30—Pago anticipado

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

## NIIF 15 E1

- EI153 Para determinar si existe un componente financiero significativo en el contrato, la entidad considera la naturaleza del servicio que se ofrece y el propósito de las condiciones de pago. La entidad carga un importe único al inicio, no con el propósito principal de obtener financiación del cliente, sino para maximizar la rentabilidad, teniendo en cuenta los riesgos asociados con la prestación del servicio. Específicamente, si los clientes pudieran pagar mensualmente, sería menos probable que éstos renueven y la población de clientes que continúan usando el servicio de apoyo en los años siguientes podría pasar a ser más pequeña y menos diversa a lo largo del tiempo (es decir, los clientes que optan por renovar históricamente son los que hacen mayor uso del servicio, incrementando de ese modo los costos de la entidad). Además, los clientes tienden a utilizar más los servicios si pagan mensualmente que haciendo un pago al inicio. Finalmente, la entidad incurriría en mayores costos de administración tal como costos relacionados con la administración de las renovaciones y la cobranza de los pagos mensuales.
- EI154 Para evaluar los requerimientos del párrafo 62(c) de la NIIF 15, la entidad determina que las condiciones de pago estaban estructuradas principalmente por razones distintas a brindar financiación a la entidad. La entidad carga un importe único al inicio por los servicios porque otras condiciones de pago (tal como un plan de pago mensual) afectarían a la naturaleza de los riesgos asumidos por la entidad para proporcionar el servicio y puede hacer no económico proporcionarlo. Como resultado de su análisis, la entidad concluye que no existe un componente de financiación significativo.

### **Contraprestación distinta al efectivo**

---

- EI155 El ejemplo 31 ilustra los requerimientos de los párrafos 66 a 69 de la NIIF 15 sobre contraprestación distinta al efectivo. Además, los siguientes requerimientos se ilustran en este ejemplo:
- (a) párrafo 22 de la NIIF 15 sobre la identificación de las obligaciones de desempeño; e
  - (b) párrafos 56 a 58 de la NIIF 15 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable;

#### **Ejemplo 31—Derecho a una contraprestación distinta al efectivo**

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

- EI157 A cambio del servicio, el cliente se compromete a dar 100 acciones de sus acciones ordinarias por semana de servicio (un total de 5.200 acciones por el contrato). Las condiciones del contrato requieren que las acciones deben pagarse en el momento de la terminación correcta de cada semana de servicio.
- EI158 La entidad mide su progreso hacia la satisfacción completa de su obligación de desempeño a medida que se completa cada semana de servicio. Para determinar el precio de la transacción (y el importe de ingresos de actividades ordinarias a reconocer), la entidad mide el valor razonable de las 100 acciones que se reciben al término de cada servicio semanal. La entidad no refleja cualesquiera cambios posteriores en el valor razonable de las acciones recibidas (o por recibir) en los ingresos de actividades ordinarias.

### **Contraprestación pagadera a un cliente**

---

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

#### **Ejemplo 32—Contraprestación a pagar a un cliente**

- EI160 Una entidad que fabrica bienes consumibles realiza un contrato de un año para vender bienes a un cliente que es una gran cadena global de tiendas al detalle. El cliente se compromete a comprar al menos 15 millones de u.m. de productos durante el año. El contrato también requiere que la entidad haga un pago no reembolsable de 1,5 millones de u.m. al cliente al inicio del contrato. El pago de 1,5 millones de u.m. compensará al cliente por los cambios que necesita realizar a sus estanterías para colocar los productos de la entidad.
- EI161 La entidad considera los requerimientos de los párrafos 70 a 72 de la NIIF 15 y concluye que el pago al cliente no es a cambio de un bien o servicio distinto que transfiere a la entidad. Esto es porque la entidad no obtiene el control de ninguna clase de derecho a las estanterías del cliente. Por consiguiente, la entidad determina que, de acuerdo con el párrafo 70 de la NIIF 15, el pago de 1,5 millones de u.m. es una reducción del precio de la transacción.
- EI162 La entidad aplica los requerimientos del párrafo 72 de la NIIF 15 y concluye que la contraprestación a pagar se contabiliza como una reducción en el precio de la transacción cuando la entidad reconoce el ingreso de actividades ordinarias para la transferencia de los bienes. Por consiguiente, como la entidad transfiere bienes al cliente, reduce el precio de la transacción para cada bien en un 10 por ciento (1,5 millones de u.m. ÷ 15 millones de u.m.). Por ello, en el primer mes en que la entidad transfiere bienes al cliente, reconoce el ingreso de actividades ordinarias de 1,8 millones de u.m. (2,0 millones de u.m. de importes facturados menos 0,2 millones de u.m. de contraprestación a pagar al cliente).

## Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño

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

- (a) el párrafo 53 de la NIIF 15 sobre la contraprestación variable; e
- (b) el párrafo B63 de la NIIF 15 sobre contraprestación en forma de regalías basadas en ventas o en uso sobre licencias de propiedad intelectual.

### Ejemplo 33—Metodología de la asignación

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

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

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

EI166 El cliente recibe un descuento para comprar el conjunto de bienes porque la suma de los precios de venta independientes (150 u.m.) supera la contraprestación acordada (100 u.m.). La entidad considera si se tiene evidencia observable sobre la obligación de desempeño a la que pertenece el

descuento completo (de acuerdo con el párrafo 82 de la NIIF 15) y llega a la conclusión de que no la tiene. Por consiguiente, de acuerdo con los párrafos 76 y 81 de la NIIF 15, el descuento se asigna de forma proporcional entre los Productos A, B y C. El descuento, y por ello el precio de la transacción, se asigna de la forma siguiente:

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

### **Ejemplo 34—Asignación de un descuento**

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

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

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

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

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

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

NIIF 15 E1

E1171 Si la entidad transfiere el control del Producto B y C en el mismo momento, entonces la entidad podría, como una cuestión práctica, contabilizar la transferencia de dichos productos como una obligación de desempeño única. Esto es, la entidad podría asignar las 60 u.m. del precio de la transacción a la obligación de desempeño única y reconocer ingresos de actividades ordinarias por 60 u.m. cuando los Productos B y C se transfieran simultáneamente al cliente.

E1172 Si el contrato requiere que la entidad transfiera el control de los Productos B y C en momentos diferentes, entonces el importe distribuido de 60 u.m. se asigna de forma individual al compromiso de transferir el Producto B (precio de venta independiente de 55 u.m.) y el Producto C (precio de venta independiente de 45 u.m.) de la forma siguiente:

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

*Caso B—El enfoque residual es apropiado*

E1173 La entidad realiza un contrato con un cliente para vender los Productos A, B y C como se describe en el Caso A. El contrato incluye un compromiso de transferir el Producto D. La contraprestación total del contrato es de 130 u.m. El precio de venta independiente del Producto D es altamente variable [véase el párrafo 79(c) de la NIIF 15] porque la entidad vende el Producto D a clientes diferentes por un amplio rango de importes (de 15 u.m. a 45 u.m.). Por consiguiente, la entidad decide estimar el precio de venta independiente del Producto D utilizando el enfoque residual.

E1174 Antes de estimar el precio de venta independiente del Producto D utilizando el enfoque residual, la entidad determina si debe asignarse algún descuento a las otras obligaciones de desempeño en el contrato de acuerdo con los párrafos 82 y 83 de la NIIF 15.

E1175 Como en el Caso A, puesto que la entidad vende juntos de forma regular los Productos B y C por 60 u.m. y el Producto A por 40 u.m., tiene evidencia observable de que 100 u.m. deben asignarse a estos tres productos y debe asignarse un descuento de 40 u.m. al compromiso de transferir los Productos B y C de acuerdo con el párrafo 82 de la NIIF 15. Con el uso del enfoque residual, la entidad estima que el precio de venta independiente del Producto D es de 30 u.m. de la forma siguiente:

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

EI176 La entidad observa que las 30 u.m. resultantes asignadas al Producto D quedan dentro del rango de sus precios de venta observables (de 15 u.m. a 45 u.m.). Por ello, la distribución resultante (véase la tabla anterior) es congruente con el objetivo de asignación del párrafo 73 de la NIIF 15 y los requerimientos del párrafo 78 de la NIIF 15.

*Caso C—El enfoque residual no es apropiado*

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

**Ejemplo 35—Asignación de la contraprestación variable**

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

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

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

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

- (a) El pago variable se relaciona de forma específica con un resultado de la obligación de desempeño de transferir la Licencia Y (es decir, las ventas posteriores del cliente de productos que utilizan la Licencia Y).
- (b) La distribución completa a la Licencia Y de los importes de regalías esperados de 1.000 u.m. es congruente con el objetivo de asignación del párrafo 73 de la NIIF 15. Esto es así, porque la estimación de la entidad del importe de regalías basadas en ventas (1.000 u.m.) se aproxima al precio de venta independiente de la Licencia Y, y el importe fijo de 800 u.m. se aproxima al precio de venta independiente de la Licencia X. La entidad asigna 800 u.m. a la Licencia X de acuerdo con el párrafo 86 de la NIIF 15. Esto es así, porque sobre la base de una evaluación de los hechos y circunstancias relativos a ambas licencias, la asignación a la Licencia Y de alguna parte de la contraprestación fija, además de toda la contraprestación variable, no cumpliría el objetivo de distribución del párrafo 73 de la NIIF 15.

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

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

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

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

- EI184 Para asignar el precio de la transacción, la entidad aplica los criterios del párrafo 85 de la NIIF 15 para determinar si se debe asignar la contraprestación variable (es decir, las regalías basadas en ventas) por completo a la Licencia Y. Para aplicar los criterios, la entidad concluye que aun cuando los pagos variables se relacionan específicamente con un resultado de la obligación de desempeño para transferir la Licencia Y (es decir, las ventas posteriores del cliente de los productos que utilizan la Licencia Y), la asignación de la contraprestación variable por completo a la Licencia Y, sería incongruente con el principio de asignación del precio de la transacción. La asignación de 300 u.m. a la Licencia X y 1.500 u.m. a la Licencia Y no refleja una distribución razonable del precio de la transacción sobre la base de los precios de venta independientes de las Licencias X e Y de 800 u.m. y 1.000 u.m., respectivamente. Por consiguiente, la entidad aplica los requerimientos generales de asignación de los párrafos 76 a 80 de la NIIF 15.
- EI185 La entidad asigna el precio de la transacción de 300 u.m. a las Licencias X e Y sobre la base de los precios de venta independientes relativos de 800 u.m. y 1.000 u.m., respectivamente. La entidad también asigna la contraprestación relativa a la regalía basada en ventas sobre una base de precios de venta independientes relativos. Sin embargo, de acuerdo con el párrafo B63 de la NIIF 15, cuando una entidad otorga licencias de propiedad intelectual en las que la contraprestación es en forma de regalías basadas en ventas, la entidad no puede reconocer ingresos de actividades ordinarias hasta que se dé el último de los siguientes sucesos: que tengan lugar las ventas posteriores o que se satisfaga la obligación de desempeño (o se satisfaga parcialmente).
- EI186 La Licencia Y se transfiere al cliente al inicio del contrato y la Licencia X se transfiere tres meses después. Cuando se transfiere la Licencia Y, la entidad reconoce como ingreso de actividades ordinarias las 167 u.m.  $(1.000 \text{ u.m.} \div 1.800 \text{ u.m.} \times 300 \text{ u.m.})$  asignadas a la Licencia Y. Cuando la Licencia X se transfiere, la entidad reconoce como ingreso de actividades ordinarias las 133 u.m.  $(800 \text{ u.m.} \div 1.800 \text{ u.m.} \times 300 \text{ u.m.})$  asignadas a la Licencia X.
- EI187 En el primer mes, la regalía que le corresponde por el primer mes de ventas del cliente es de 200 u.m. Por consiguiente, de acuerdo con el párrafo B63 de la NIIF 15, la entidad reconoce como ingreso de actividades ordinarias las 111 u.m.  $(1.000 \text{ u.m.} \div 1.800 \text{ u.m.} \times 200 \text{ u.m.})$  asignadas a la Licencia Y (que ha sido transferida al cliente y es, por ello, una obligación de desempeño satisfecha). La entidad reconoce un pasivo del contrato por las 89 u.m.  $(800 \text{ u.m.} \div 1.800 \text{ u.m.} \times 200 \text{ u.m.})$  asignadas a la Licencia X. Esto es así, porque aunque ha tenido lugar la venta posterior por el cliente de la entidad, la obligación de desempeño a la que se ha asignado la regalía no ha sido satisfecha.

## Costos del contrato

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

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

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

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

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

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

### **Ejemplo 37—Costos que dan lugar a un activo**

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

**Incrementos de costos por la obtención de un contrato**

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

**Costos de cumplir un contrato**

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

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

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

- (a) costos del equipo—contabilizados de acuerdo con la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*.
- (b) Costos del software—contabilizados de acuerdo con la NIC 38 *Activos Intangibles*.
- (c) Costos de diseño, migración y comprobación del centro de información —evaluados de acuerdo con el párrafo 95 de la NIIF 15 para determinar si un activo puede reconocerse por los costos para cumplir con el contrato. Cualquier activo resultante sería amortizado sobre una base sistemática a lo largo del periodo de siete años (es decir el término del contrato de cinco años y dos periodos anuales anticipados de renovación) durante los que la entidad espera proporcionar servicios relacionados con el centro de información.

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

activo utilizando la NIIF 15. De acuerdo con el párrafo 98, la entidad reconoce los gastos de nómina de estos dos empleados cuando tienen lugar.

## Presentación

---

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

### Ejemplo 38—Pasivos y cuentas por cobrar del contrato

#### *Caso A—Contrato cancelable*

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

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

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

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

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

#### *Caso B—Contrato no cancelable*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Cuenta por cobrar	15.000 u.m. <sup>(a)</sup>
Ingresos de actividades ordinarias	12.500 u.m. <sup>(b)</sup>
Pasivo por reembolso (pasivo del contrato)	2.500 u.m.

(a) 150 u.m. por producto × 100 productos.

(b) 125 u.m. de precio de la transacción por producto × 100 productos.

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

### Información a revelar

EI209 El ejemplo 41 ilustra los requerimientos de los párrafos 114 y 115 y B87 a B89 de la NIIF 15 sobre desagregación de la información a revelar de ingresos de actividades ordinarias. Los ejemplos 42 y 43 ilustran los requerimientos de los párrafos 120 y 122 de la NIIF 15 para revelar información del precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño pendientes. Además, los requerimientos siguientes se ilustran en el ejemplo 42:

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

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

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

- EI210 Una entidad presenta los segmentos siguientes: productos de consumo, transporte y energía, de acuerdo con la NIIF 8 *Segmentos de Operación*. Cuando la entidad prepara sus presentaciones para los inversores, desagrega los ingresos de actividades ordinarias en mercados geográficos principales, líneas de producto más importantes y calendario de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias (es decir, bienes transferidos en un momento concreto o servicios transferidos a lo largo del tiempo).
- EI211 La entidad determina que las categorías utilizadas en las presentaciones para inversores puede utilizarse para cumplir el objetivo del requerimiento de revelar información desagregada del párrafo 114 de la NIIF 15, que es desagregar los ingresos de actividades ordinarias por contratos con clientes en categorías que describan la forma en que se ven afectados por factores económicos la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo. La siguiente tabla ilustra la desagregación de la información a revelar por mercados geográficos principales, líneas de producto más importantes y calendario de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias, incluyendo una conciliación de la forma en que los ingresos de actividades ordinarias desagregados se relacionan con los segmentos de productos de consumo, transporte y energía, de acuerdo con el párrafo 115 de la NIIF 15.

Segmentos	Productos de consumo			Total
	Transporte	Energía		
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
<u>Mercados geográficos principales</u>				
América del Norte	990	2.250	5.250	8.490
Europa	300	750	1.000	2.050
Asia	700	260	–	960
	<u>1.990</u>	<u>3.260</u>	<u>6.250</u>	<u>11.500</u>

continúa...

...continuación

Segmentos	Productos de consumo			Total
	Transporte	Energía		
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
<u>Bienes/líneas de servicio más importantes</u>				
Suministros de oficina	600	–	–	600
Aparatos eléctricos	990	–	–	990
Ropa	400	–	–	400
Motocicletas	–	500	–	500
Automóviles	–	2.760	–	2.760
Paneles solares	–	–	1.000	1.000
Planta de energía	–	–	5.250	5.250
	<u>1.990</u>	<u>3.260</u>	<u>6.250</u>	<u>11.500</u>
<u>Calendario de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias</u>				
Bienes transferidos en un momento concreto	1.990	3.260	1.000	6.250
Servicios transferidos a lo largo del tiempo	–	–	5.250	5.250
	<u>1.990</u>	<u>3.260</u>	<u>6.250</u>	<u>11.500</u>

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

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

#### Contrato A

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

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

### Contrato B

- EI215 Los servicios de limpieza y servicios de mantenimiento del césped que se tienen que prestar cómo y cuándo sea necesario con un máximo de cuatro visitas por mes a lo largo de los dos próximos años. El cliente paga un precio fijo de 400 u.m. por mes por ambos servicios. La entidad mide su progreso hacia la satisfacción completa de su obligación de desempeño utilizando una medida basada en el tiempo.
- EI216 La entidad revela el importe del precio de la transacción que no ha sido reconocido todavía como ingreso de actividades ordinarias en una tabla con bandas temporales cuantitativas que ilustran cuándo espera reconocer el importe como ingreso de actividades ordinarias. La información para el Contrato B incluida en la información a revelar general es la siguiente:

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

(a) 4.800 u.m. = 400 u.m. × 12 meses.

(b) 2.400 u.m. = 400 u.m. × 6 meses.

### Contrato C

- EI217 Los servicios de limpieza se han de prestar cómo y cuándo se necesite a lo largo de los próximos dos años. El cliente paga una contraprestación fija de 100 u.m. por mes más una contraprestación variable en un pago que oscila entre 0 u.m. y 1.000 u.m., que corresponden a una revisión por regulación y certificación de las instalaciones del cliente (es decir, una prima de desempeño). La entidad estima que tendrá derecho a 750 u.m. de la contraprestación variable. Sobre la base de la evaluación de la entidad de los factores del párrafo 57 de la NIIF 15, la entidad incluye su estimación de 750 u.m. de contraprestación variable en el precio de la transacción porque es altamente probable que no tenga lugar una reversión significativa en el importe de los ingresos de actividades ordinarias acumulados reconocidos. La entidad mide su progreso hacia la satisfacción completa de su obligación de desempeño utilizando una medida basada en el tiempo.
- EI218 La entidad revela el importe del precio de la transacción que no ha sido reconocido todavía como ingreso de actividades ordinarias en una tabla con bandas temporales cuantitativas que ilustran cuándo espera reconocer el importe como ingreso de actividades ordinarias. La entidad también incluye

NIIF 15 E1

una explicación cualitativa sobre cualquier contraprestación variable significativa que no esté incluida en la información a revelar. La información sobre el Contrato C incluida en la información a revelar general es la siguiente:

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

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

(b)  $1.575 \text{ u.m.} \div 2 = 788 \text{ u.m.}$  (es decir, por 6 meses del año).

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

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

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

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

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

## Garantías

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

### Ejemplo 44—Garantías

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

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

EI225 El producto y los servicios de entrenamiento son pueden cada uno ser distintos de acuerdo con los párrafos 27(a) y 28 de la NIIF 15 porque el cliente puede beneficiarse del producto en sí mismo sin servicios de entrenamiento 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 los servicios de entrenamiento.

EI226 La entidad evaluará si su compromiso de transferir el producto y proporcionar servicios de entrenamiento son identificables por separado de acuerdo con el párrafo 27(b) y 29 de la NIIF 15. La entidad no proporciona un servicio significativo de integración de los servicios de entrenamiento con el producto [véase el párrafo 29(a) de la NIIF 15]. Los servicios de entrenamiento y el producto no se modifican o personalizan mutuamente de forma significativa (véase el párrafo 29(b) de la NIIF 15). El producto y los servicios de entrenamiento no son altamente interdependientes o están fuertemente interrelacionados [véase el párrafo 29(c) de la NIIF 15]. 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.

EI227 El producto y los servicios de entrenamiento son distintos el uno del otro de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15 y, por ello, dan lugar a dos obligaciones de desempeño separadas.

## NIF 15 E1

- EI228 Finalmente, la entidad evalúa el compromiso de proporcionar una garantía y observa que ésta proporciona al cliente la seguridad de que el producto funcionará como está previsto por un año. La entidad concluye, de acuerdo con los párrafos B28 a B33 de la NIF 15 que la garantía no proporciona al cliente un bien o servicio además del seguro y, por ello, la entidad no la contabiliza como una obligación de desempeño. La entidad contabiliza la garantía tipo seguro de acuerdo con los requerimientos de la NIC 37.
- EI229 En consecuencia, la entidad asigna el precio de la transacción a las dos obligaciones de desempeño (el producto y los servicios de entrenamiento) y reconoce los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) se satisfacen dichas obligaciones de desempeño.

### **Contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones del agente**

---

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

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

- EI231 Una entidad opera una página web que permite a los clientes comprar bienes entre un rango de proveedores que entregan los bienes directamente a los clientes. Según los términos de los contratos de la entidad con los proveedores, cuando se compra un bien a través de la página web, la entidad tiene derecho a una comisión que es igual al 10 por ciento del precio de venta. La página web de la entidad facilita el pago entre el proveedor y el cliente a precios que están establecidos por el proveedor. La entidad requiere que los clientes paguen antes de procesar las solicitudes y todas son no reembolsables. La entidad no tiene obligaciones adicionales con el cliente después de organizar que los productos se proporcionen al cliente.
- EI232 Para determinar si la obligación de desempeño de la entidad es proporcionar los bienes especificados por sí misma (es decir, la entidad es un principal) u organizar que el proveedor los proporcione (es decir, la entidad es un agente), la entidad identifica el bien o servicio especificado a proporcionar al cliente y evalúa si controla ese bien o servicio antes de transferirlo al cliente.
- EI232A El sitio web operado por la entidad es un mercado en el que los proveedores ofrecen sus bienes y los clientes compran los bienes que se ofertan por los proveedores. Por consiguiente, la entidad observa que los bienes especificados a proporcionar a los clientes que usan el sitio web son los suministrados por los proveedores, y no se comprometen otros con los clientes por parte de la entidad.
- EI232B La entidad concluye que no controla los bienes especificados antes de que se transfieran a los clientes que los ordenan utilizando el sitio web. La entidad no tiene, en ningún momento, la capacidad de dirigir el uso de los bienes transferidos a los clientes. Por ejemplo, no puede dirigir los bienes a terceros distintos del cliente o impedir que los proveedores transfieran dichos bienes al

cliente. La entidad no controla el inventario de los proveedores de bienes usados para satisfacer las órdenes realizadas por los clientes que usan el sitio web.

EI232C Para alcanzar esta conclusión, la entidad considera los indicadores del párrafo B37 de la NIIF 15. La entidad concluye que estos indicadores proporcionan evidencia adicional de que no controla los bienes especificados antes de transferirlos a los clientes:

- (a) El proveedor es el principal responsable del cumplimiento del compromiso de proporcionar los bienes al cliente. La entidad no está obligada a proporcionar los bienes si el proveedor no transfiere los bienes a los clientes, ni es responsable de que dichos bienes sean aceptables.
- (b) La entidad no asume riesgo de inventario en ningún momento antes o después de la transferencia de los bienes o servicios al cliente. Ésta no se compromete ella misma a obtener los bienes del proveedor antes de que sean comprados por el cliente, y no acepta responsabilidades por daños o la devolución de los bienes.
- (c) La entidad no tiene discrecionalidad para establecer los precios sobre los bienes del proveedor. El precio de venta lo establece el proveedor.

EI233 Por consiguiente, la entidad concluye que es un agente y su obligación de desempeño es organizar la provisión de los bienes por parte del proveedor. Cuando la entidad satisface su compromiso de organizar que los bienes se proporcionen por el proveedor al cliente (que, en este ejemplo, es cuando los bienes se compran por el cliente), la entidad reconoce el ingreso de actividades ordinarias por el importe de la comisión a que tiene derecho.

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

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

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

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

## NIF 15 E1

- EI237 Para determinar si la obligación de desempeño de la entidad es proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (es decir, es un principal) u organizar que los proporcione un tercero (es decir, es un agente), la entidad identificará el bien o servicio especificado a proporcionar al cliente y evaluará si lo controla antes de transferirlo a dicho cliente.
- EI237A La entidad concluye que se ha comprometido a proporcionar al cliente equipo especializado diseñado por la entidad. Aunque la entidad ha subcontratado la producción del equipo al proveedor, concluye que el diseño y la fabricación del equipo no son distintos porque no son identificables por separado (es decir, existe una única obligación de desempeño). La entidad es responsable de la gestión global del contrato (por ejemplo, asegurando que el servicio de fabricación se ajusta a las especificaciones) y, por ello, proporciona un servicio significativo de integración de los elementos en el producto combinado—el equipo especializado—que el cliente ha contratado. Además, esas actividades están altamente interrelacionadas; Si se identifica que son necesarias modificaciones a las especificaciones a medida que se produce el equipo, la entidad es responsable de desarrollar y comunicar las revisiones al proveedor y de asegurar que cualquier adaptación asociada requerida es acorde con las especificaciones revisadas. Por consiguiente, la entidad identifica el bien especificado a proporcionar al cliente como el equipo especializado.
- EI237B La entidad concluye que controla el equipo especializado antes de que éste se transfiera al cliente [véase el párrafo B35A(c)]. Ésta proporciona el servicio de integración significativo para producir el equipo especializado y, por ello, lo controla antes de que se transfiera al cliente. La entidad dirige el uso del servicio de fabricación del proveedor como un insumo para crear el producto combinado que es el equipo especializado. Para alcanzar la conclusión de que controla el equipo especializado antes de que el equipo se transfiera al cliente, la entidad también observa que, aun cuando el proveedor entrega el equipo especializado al cliente, no tiene capacidad de dirigir su uso (es decir, los términos del contrato entre la entidad y el proveedor impiden al proveedor utilizar el equipo especializado para otro propósito o dirigirlo a otro cliente). La entidad también obtiene los beneficios restantes del equipo especializado siendo titular de la contraprestación del cliente incluida en el contrato.
- EI238 Por ello, la entidad concluye que es un principal en la transacción. La entidad no considera los indicadores del párrafo B37 de la NIF 15, porque la evaluación anterior es concluyente sin la consideración de los indicadores. La entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que tiene derecho del cliente a cambio del equipo especializado.

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

- EI238A Una entidad suscribe un contrato con un cliente para proporcionar servicios de mantenimiento de oficina. La entidad y el cliente definen y acuerdan el alcance de los servicios y negocian el precio. La entidad es responsable de asegurar que los servicios se presten de acuerdo con los términos y

condiciones del contrato. Esta factura al cliente por el precio acordado mensualmente con un plazo de pago de 10 días.

- EI238B La entidad encarga regularmente a terceros proveedores del servicio que proporcionen servicios de mantenimiento de oficina a sus clientes. Cuando la entidad obtiene un contrato con un cliente suscribe un contrato con los proveedores del servicio dirigiendo al proveedor del servicio para que preste los servicios de mantenimiento de oficina para el cliente. Los términos del pago en los contratos con los proveedores del servicio están generalmente coordinados con los de los contratos de la entidad con los clientes. Sin embargo, la entidad está obligada a pagar al proveedor del servicio incluso si el cliente no paga.
- EI238C Para determinar si la entidad es un principal o un agente, ésta identifica el bien o servicio especificado a proporcionar al cliente y evalúa si controla ese bien o servicio antes de que se transfiera al cliente.
- EI238D La entidad observa que los servicios especificados a proporcionar al cliente son los servicios de mantenimiento de oficina que el cliente contrató, y que no se tienen otros bienes o servicios comprometido con el cliente. Aunque la entidad obtiene un derecho a servicios de mantenimiento de oficina del proveedor de servicios después de realizar el contrato con el cliente, ese derecho no se transfiere al cliente. Es decir, la entidad retiene la capacidad para redirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes procedentes de ese derecho. Por ejemplo, la entidad puede decidir si dirigir al proveedor del servicio a proporcionar servicios de mantenimiento de oficina a ese cliente o a otro o por a sus propias instalaciones. El cliente no tiene un derecho a dirigir al proveedor del servicio para realizar servicios que la entidad no haya acordado proporcionar. Por ello, el derecho a servicios de mantenimiento de oficinas obtenido por la entidad del proveedor de servicios no es el bien o servicio especificado en su contrato con el cliente.
- EI238E La entidad concluye que controla los servicios especificados antes de proporcionarlos al cliente. La entidad obtiene el control de un derecho a servicios de mantenimiento de oficinas después de contratar con el cliente, pero antes de que esos servicios se proporcionen al cliente. Los términos del contrato de la entidad con el proveedor del servicio otorgan a la entidad la capacidad de dirigir al proveedor del servicio para suministrar los servicios especificados en nombre de la entidad [véase el párrafo B35A(b)]. Además, la entidad concluye que los indicadores siguientes del párrafo B37 de la NIIF 15 proporcionan evidencia adicional de que controla los servicios de mantenimiento de oficina antes de que se presten al cliente:
- (a) La entidad es la responsable principal del cumplimiento del compromiso de proporcionar servicios de mantenimiento de oficina. Aunque la entidad ha contratado un servicio al proveedor del servicio, para realizar los servicios comprometidos al cliente, la entidad es ella misma responsable de asegurar que los servicios se presten y son aceptables para el cliente (es decir, es responsable del cumplimiento del compromiso del contrato, independientemente de si la entidad

presta los servicios por sí misma o encarga a un tercero proveedor del servicio que preste los servicios).

- (b) La entidad tiene discreción para establecer el precio de los servicios para el cliente.

EI238F La entidad observa que ella misma no se compromete a obtener los servicios del proveedor de servicios antes de tener el contrato con el cliente. Por ello, la entidad ha mitigado riesgo de inventario con respecto a los servicios de mantenimiento de oficina. No obstante, la entidad concluye que controla los servicios de mantenimiento de oficina antes de que se presten al cliente sobre la base de la evidencia del párrafo EI238E.

EI238G Por ello, la entidad es un principal en la transacción y reconoce ingresos de actividades ordinarias por el importe de la contraprestación a la que tiene derecho del cliente a cambio de los servicios de mantenimiento de oficina.

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

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

EI240 La entidad determina los precios a los que se venderán los billetes de aerolínea a sus clientes. La entidad vende los billetes y cobra la contraprestación de los clientes cuando dichos billetes -son comprados;

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

EI242 Para determinar si la obligación de desempeño de la entidad es proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (es decir, es un principal) u organizar que los proporcione un tercero (es decir, es un agente), la entidad identificará el bien o servicio especificado a proporcionar al cliente y evaluará si lo controla antes de transferirlo a dicho cliente.

EI242A La entidad concluye que, con cada billete que se compromete ella misma a comprar de la línea aérea, obtiene el control de un derecho a volar en un vuelo especificado (en forma de un billete) que la entidad transfiere después a uno de sus clientes [véase el párrafo B35A(a)]. Por consiguiente, la entidad determina que el bien o servicio especificado a proporcionar a su cliente es ese derecho (a un asiento en un vuelo especificado) que la entidad controla. La entidad observa que no se ha comprometido ningún otro bien o servicio con el cliente.

- EI242B La entidad controla el derecho a cada vuelo antes de transferir ese derecho especificado a uno de sus clientes porque la entidad tiene la capacidad de dirigir el uso de ese derecho decidiendo, si utilizar el billete para cumplir un contrato con un cliente y, si lo hace así, qué contrato cumplirá. La entidad también tiene la capacidad de obtener los beneficios restantes de ese derecho revendiendo el billete y obteniendo todos los recursos de esa venta o, de forma alternativa, utilizando el billete ella misma.
- EI242C Los indicadores de los párrafos B37(b) y (c) de la NIIF 15 también proporcionan evidencia relevante de que la entidad controla cada derecho especificado (billete) antes de transferirlo al cliente. La entidad tiene riesgo de inventario con respecto al billete porque se compromete a obtener el billete de las líneas aéreas antes de contratar con un cliente su compra. Esto es porque la entidad está obligada a pagar a las líneas aéreas ese derecho independientemente de si puede conseguir un cliente a quien revender el billete o si puede obtener un precio favorable por éste. La entidad también establece el precio que el cliente pagará por el billete especificado.
- EI243 Por ello, la entidad concluye que es un principal en las transacciones con clientes. La entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que tiene derecho a cambio de los billetes transferidos a los clientes.

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

- EI244 Una entidad vende vales que otorgan derecho a los clientes a comidas futuras en restaurantes especificados. El precio de venta del vale proporciona al cliente un descuento significativo en comparación con los precios de venta normales de las comidas (por ejemplo, un cliente paga 100 u.m. por un vale que le da derecho a una comida en un restaurante cuyo costo en otro caso sería de 200 u.m.). La entidad no compra o se compromete ella misma a comprar vales por adelantado de la venta de un vale a un cliente; sino que los compra solo a medida que lo solicitan los clientes. La entidad vende los vales a través de su página web y no son reembolsables.
- EI245 La entidad y los restaurantes conjuntamente determinan los precios a los que se venderán los vales a los clientes. Según los términos de sus contratos con los restaurantes, la entidad tiene derecho al 30 por ciento del precio del vale cuando lo vende.
- EI246 La entidad también ayuda a los clientes a resolver quejas sobre las comidas y tiene un programa de satisfacción del comprador. Sin embargo, el restaurante es responsable del cumplimiento de las obligaciones asociadas con el vale, incluyendo compensaciones a un cliente por insatisfacción con el servicio.
- EI247 Para determinar si la entidad es un principal o un agente, ésta identifica el bien o servicio especificado a proporcionar al cliente y evalúa si lo controla antes de transferirlo a dicho cliente.

## NIIF 15 E1

- EI247A 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 B37(a) de la NIIF 15. 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 compra y después puede usar por sí mismo o transferir a otra persona. La entidad también observa que no se ha comprometido ningún otro bien o servicio (distinto de los vales) con el cliente.
- EI247B La entidad concluye que no controla el vale (derecho a una comida) en ningún momento. Para alcanzar esta conclusión la entidad considera principalmente los siguientes aspectos:
- (a) Los vales se crean solo en el momento en que se transfieren 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.
  - (b) La entidad no compra ni se compromete ella misma 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 el párrafo B37(b) de la NIIF 15.
- EI248 Por ello, la entidad concluye que es un agente con respecto a los vales. La entidad reconoce el ingreso de actividades ordinarias por el importe neto de la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de organizar con los restaurantes el suministro de vales a los clientes de las comidas, que es la comisión del 30 por ciento a la que tiene derecho en el momento de la venta de cada vale.

### **Ejemplo 48A—La entidad es un principal y un agente en el mismo contrato**

- EI248A Una entidad vende servicios de asistencia de colocación a sus clientes para la selección potencial de forma eficaz de candidatos para puestos de trabajo vacantes. La entidad realiza varios servicios ella misma, tales como entrevistar a los candidatos y realizar comprobaciones de antecedentes. Como parte del contrato con un cliente, el cliente acuerda obtener una licencia de acceso a la base de datos de información de un tercero sobre potenciales candidatos. 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 en nombre del tercero proveedor de la base de datos como parte de su facturación global al cliente. El proveedor de la base de datos establece el precio cargado al cliente por la licencia, y es responsable de proporcionar soporte técnico y proporcionar créditos a los que el cliente puede tener derecho por inactividad del servicio u otras cuestiones técnicas.

- EI248B Para determinar si la entidad es un principal o un agente, ésta identifica los bienes o servicios especificados a proporcionar al cliente y evalúa si controla esos bienes o servicios antes de que se transfieran al cliente.
- EI248C A efectos de este ejemplo, se supone que la entidad concluye que sus servicios de colocación y el acceso a la licencia de la base de datos son cada uno distintos sobre la base de su evaluación de los requerimientos de los párrafos 27 a 30 de la NIIF 15. Por consiguiente, existen dos bienes o servicios a proporcionar al cliente son el acceso a la base de datos del tercero y los servicios de colocación.
- EI248D 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—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.
- EI248E Para alcanzar esta conclusión, la entidad considera también los indicadores del párrafo B37 de la NIIF 15. 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 tercero proveedor de la base de datos 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 ella misma 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.
- EI248F Por ello, la entidad concluye que es un agente en relación con el servicio de base de datos del tercero. Por el contrario, la entidad concluye que es el 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.

### Opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales

---

- EI249 Los ejemplos 49 a 52 ilustran los requerimientos de los párrafos B39 a B43 de la NIIF 15 sobre opciones de los clientes a bienes o servicios adicionales. El ejemplo 50 ilustra los requerimientos de los párrafos 27 a 29 de la NIIF 15 sobre la identificación de las obligaciones de desempeño. El ejemplo 52 ilustra un programa de fidelización de clientes. Ese ejemplo puede no aplicarse a todos los acuerdos de fidelización de clientes porque los términos y

condiciones pueden diferir. En concreto, cuando hay más de dos partes en el acuerdo, una entidad debería considerar todos los hechos y circunstancias para determinar el cliente en la transacción que da lugar a los créditos-premio.

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

- EI250 Una entidad realiza un contrato para la venta del Producto A por 100 u.m. Como parte del contrato, la entidad concede al cliente un vale de descuento del 40 por ciento para cualquier compra futura hasta 100 u.m. en los próximos 30 días. La entidad tiene intención de ofrecer un 10 por ciento de descuento en todas las ventas durante los próximos 30 días como parte de su promoción estacional. El 10 por ciento de descuento no puede utilizarse además del vale de descuento del 40 por ciento.
- EI251 Puesto que todos los clientes recibirán un 10 por ciento de descuento sobre las compras durante los próximos 30 días, el único descuento que proporciona al cliente un derecho significativo es el que se añade a ese 10 por ciento (es decir, el 30 por ciento de descuento adicional). La entidad contabiliza el compromiso de proporcionar el descuento añadido como una obligación de desempeño en el contrato por la venta del Producto A.
- EI252 Para estimar el precio de venta independiente del vale de descuento de acuerdo con el párrafo B42 de la NIIF 15, la entidad estima un 80 por ciento de probabilidad de que un cliente canjee el vale y que un cliente compre, en promedio, 50 u.m. de productos adicionales. Por consiguiente, el precio de venta independiente estimado por la entidad del vale de descuento es de 12 u.m. (50 u.m. de precio de compra promedio de productos adicionales  $\times$  30 por ciento de descuento añadido  $\times$  80 por ciento de probabilidad de que se ejerza la opción). Los precios de venta independientes del Producto A y el vale de descuento y la asignación resultante del precio de la transacción de 100 u.m. son los siguientes:

<b>Obligación de desempeño</b>	<b>Precio de venta independiente</b>
	<b>u.m.</b>
Producto A	100
Vale de descuento	12
Total	<u>112</u>
	<b>Precio de la transacción asignado</b>
Producto A	<u>89</u> (100 u.m. $\div$ 112 u.m. $\times$ 100 u.m.)
Vale de descuento	<u>11</u> (12 u.m. $\div$ 112 u.m. $\times$ 100 u.m.)
Total	<u>100</u>

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

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

- EI254 Una entidad del sector de las telecomunicaciones realiza un contrato con un cliente para proporcionar un servicio de red mensualmente y de telefonía por dos años. El servicio de red incluye hasta 1.000 minutos de llamadas y 1.500 mensajes de texto cada mes por una tarifa mensual fija. El contrato especifica el precio de los minutos de llamada adicional o textos que el cliente pueda optar por comprar en cualquier mes. Los precios de dichos servicios son iguales a sus precios de venta independientes.
- EI255 La entidad determina que el compromiso de proporcionar el servicio de red y de telefonía son cada uno obligaciones de desempeño separadas. Esto es así porque el cliente puede beneficiarse del servicio de red y de telefonía en sí mismo o junto con otros recursos que están fácilmente disponibles para el cliente de acuerdo con el criterio del párrafo 27(a) de la NIIF 15. Además, el servicio de red y de telefonía son identificables por separado de acuerdo con el párrafo 27(b) de la NIIF 15 (sobre la base de los factores del párrafo 29 de la NIIF 15).
- EI256 La entidad determina que la opción de comprar minutos de llamada y textos adicionales no proporciona un derecho significativo que el cliente no recibiría sin realizar el contrato (véase el párrafo B41 de la NIIF 15). Esto es así, porque los precios de los minutos de llamada y textos adicionales reflejan los precios de venta independientes para dichos servicios. Puesto que la opción de minutos de llamada y textos adicionales no conceden al cliente un derecho significativo, la entidad concluye que no es una obligación de desempeño del contrato. Por consiguiente, la entidad no asigna ningún precio de la transacción a la opción de minutos de llamada y textos adicionales. La entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias por los minutos de llamada y textos adicionales si y cuándo la entidad proporciona dichos servicios.

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

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

NIIF 15 E1

mantenimiento anual si un cliente no compra inicialmente el servicio o permite que el servicio venza.

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

EI259 La opción de renovar es por una continuación de los servicios de mantenimiento y dichos servicios se proporcionan de acuerdo con las condiciones del contrato existente. En lugar de determinar los precios de venta independientes para las opciones de renovación directamente, [Referencia: párrafo B42] la entidad asigna el precio de la transacción determinando la contraprestación que espera recibir a cambio de todos los servicios que espera proporcionar, de acuerdo con el párrafo B43 de la NIIF 15.

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

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

	<b>u.m.</b>
Año 1	600
Año 2	750
Año 3	1.000

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

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

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

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

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

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

### **Ejemplo 52—Programas de fidelización de clientes**

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

## NIIF 15 E1

EI268 Los puntos proporcionan un derecho significativo a los clientes que no recibirían sin realizar un contrato. Por consiguiente, la entidad concluye que el compromiso de proporcionar puntos al cliente es una obligación de desempeño. [Referencia: párrafo 27] La entidad asigna el precio de la transacción (100.000 u.m.) al producto y los puntos sobre la base del precio de venta independiente relativo de la forma siguiente:

	<b>u.m.</b>	
Producto	91.324	$[100.000 \text{ u.m.} \times (100.000 \text{ u.m. de precio de venta independiente} \div 109.500 \text{ u.m.})]$
Puntos	8.676	$[100.000 \text{ u.m.} \times (9.500 \text{ u.m. de precio de venta independiente} \div 109.500 \text{ u.m.})]$

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

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

## Pagos iniciales no reembolsables

---

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

### **Ejemplo 53—Tarifas iniciales no reembolsables**

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

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

EI274 La entidad concluye que la opción de renovación no proporciona un derecho significativo al cliente que no recibiría sin realizar el contrato (véase el párrafo B40 de la NIIF 15). La tarifa inicial es, de hecho, un pago anticipado por servicios de proceso de transacciones futuros. Por consiguiente, la entidad

determina el precio de la transacción que incluye la tarifa inicial no reembolsable, y reconoce ingresos de actividades ordinarias por los servicios de proceso de transacciones a medida que dichos servicios se prestan de acuerdo con el párrafo B49 de la NIIF 15.

## Licencias

- EI275 Los ejemplos 54 a 61 ilustran los requerimientos de los párrafos 22 a 30 de la NIIF 15 para identificar las obligaciones de desempeño y los párrafos B52 a B63B de la NIIF 15 sobre licencias. Estos ejemplos también ilustran otros requerimientos de la forma siguiente:
- (a) los párrafos 39 a 45 de la NIIF 15 sobre métodos de medir el progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño (Ejemplo 58);
  - (b) los párrafos 84 a 86 de NIIF 15 sobre la asignación de la contraprestación variable a las obligaciones de desempeño (Ejemplo 57). e
  - (c) los párrafos B63 a B63B de la NIIF 15 sobre contraprestación en forma de regalías basadas en ventas o en uso sobre licencias de propiedad intelectual (Ejemplo 57 y 61).

### Ejemplo 54—Derecho a utilizar propiedad intelectual

- EI276 Utilizando los mismos hechos que en el Caso A del Ejemplo 11 (véanse los párrafos EI49 a EI53), la entidad identifica cuatro obligaciones de desempeño en un contrato:
- (a) la licencia de software;
  - (b) servicios de instalación;
  - (c) las actualizaciones del software; e
  - (d) el soporte técnico.
- EI277 La entidad evalúa la naturaleza de su compromiso para transferir la licencia de software de acuerdo con el párrafo B58 de la NIIF 15. La entidad no considera en su evaluación de los criterios del párrafo B58 de la NIIF 15 el compromiso de proporcionar actualizaciones del software, porque da lugar a la transferencia de un bien o servicio adicional al cliente [véase el párrafo B58(c)]. 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 se mantiene funcional sin las actualizaciones ni el apoyo técnico y, por ello, la capacidad del cliente para obtener beneficios del software no procede sustancialmente ni depende de las actividades continuadas 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 (independientes de las actualizaciones y soporte técnico). La entidad concluye

que el software con el que se relaciona la licencia tiene funcionalidad independiente significativa y no se cumplen los criterios del párrafo B58 de la NIIF 15. La entidad concluye, además, que la naturaleza del compromiso de la entidad al transferir la licencia es proporcionar un derecho a utilizar la propiedad intelectual de la entidad como existía en un momento concreto. Por consiguiente, la entidad contabiliza la licencia como una obligación de desempeño satisfecha en un momento concreto.

### **Ejemplo 55—Licencia de propiedad intelectual**

**[Referencia: párrafo FC116P, Fundamentos de las Conclusiones]**

- EI278 Una entidad realiza un contrato con un cliente de una licencia de propiedad intelectual (por un periodo de tres años) relacionada con el diseño y procesos de producción de un bien. El contrato también especifica que el cliente obtendrá cualquier actualización de esa propiedad intelectual por nuevos diseños o procesos de producción que puedan desarrollarse por la entidad. Las actualizaciones son fundamentales para la capacidad del cliente de obtener beneficios de la licencia durante el periodo de vigencia de ésta, la propiedad intelectual se usa en un sector industrial en el que la tecnología cambia rápidamente.
- EI279 La entidad evalúa los bienes y servicios acordados con el cliente para determinar los que son distintos de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15. La entidad determina que el cliente puede beneficiarse de (a) la licencia en sí misma sin actualizaciones; y (b) las actualizaciones junto con la licencia inicial. Aunque el beneficio que el cliente puede obtener de la licencia en sí misma (sin actualizaciones) sería limitado porque las actualizaciones son fundamentales para la capacidad del cliente de continuar usando la propiedad intelectual en un sector industrial en el que las tecnologías cambian con rapidez, la licencia puede utilizarse de forma que genere algún beneficio económico. Por ello, el criterio del párrafo 27(a) de la NIIF 15 se cumple para la licencia y las actualizaciones.
- EI279A El hecho de que el beneficio del cliente pueda proceder de la licencia en sí misma (es decir, sin actualizaciones) sea limitado (porque las actualizaciones son fundamentales para la capacidad del cliente de continuar usando la licencia en el entorno tecnológico que cambia con rapidez) se considera también al evaluar si se cumple el criterio del párrafo 27(b) de la NIIF 15. Puesto que el beneficio que el cliente podría obtener de la licencia a lo largo del plazo de tres años sin las actualizaciones sería significativamente limitado, los compromisos de la entidad de conceder la licencia y proporcionar las actualizaciones esperadas son, en efecto, insumos que juntos cumplen un compromiso único de entregar un elemento combinado al cliente. Esto es, la naturaleza del compromiso de la entidad en el contrato es proporcionar acceso continuado a la propiedad intelectual relacionada con el diseño y proceso de fabricación del bien para el plazo de tres años del contrato. Los compromisos con ese elemento combinado (es decir, conceder de la licencia y proporcionar actualizaciones cuando estén disponibles) son, por ello, no identificables por separado de acuerdo con el criterio del párrafo 27(b) de la NIIF 15.

- EI280 La naturaleza del bien o servicio combinado que la entidad se ha comprometido a transferir es proporcionar acceso continuado a la propiedad intelectual relacionada con el diseño y proceso de fabricación del bien por el plazo de tres años del contrato. Sobre la base de esta conclusión, la entidad aplicará los párrafos 31 a 38 de la NIIF 15 para determinar si una obligación de desempeño única se satisface en un momento concreto o a lo largo del tiempo. La entidad concluye que puesto que el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios del desempeño de la entidad a medida que éstos tienen lugar, la obligación de desempeño se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con el párrafo 35(a) de la NIIF 15.

### **Ejemplo 56—Identificación de una licencia distinta**

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

#### *Caso A—La licencia no es distinta*

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

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

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

#### *Caso B—La licencia es distinta*

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

- EI286 La entidad evalúa los bienes y servicios acordados con el cliente para determinar cuáles son distintos y concluye que se cumplen los criterios del párrafo 27 de la NIIF 15 para cada una de las licencias y servicios de fabricación. La entidad concluye que el criterio del párrafo 27(a) de la NIIF 15 se cumple porque el cliente puede beneficiarse de la licencia junto con los recursos ya disponibles distintos del servicio de fabricación de la entidad (porque existen otras entidades que pueden proporcionar el servicio de

## NIIF 15 E1

fabricación), y puede beneficiarse del servicio de fabricación junto con la licencia transferida al cliente al comienzo del contrato.

EI286A La entidad concluye, también, que su compromiso de conceder la licencia y proporcionar servicios de fabricación son identificables por separado (es decir, se cumple el criterio del párrafo 27(b) de la NIIF 15). La entidad concluye que 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 29 de la NIIF 15. Para alcanzar esta conclusión, la entidad considera que el cliente podría comprar por separado la licencia sin afectar de forma significativa su capacidad de beneficiarse de la licencia. Ni la licencia, ni el servicio de producción son modificados o personalizados de forma significativa por el tercero y la entidad no está proporcionando un servicio de integración significativo de los elementos en un producto combinado. La entidad considera, además, que la licencia y el servicio de fabricación no son altamente interdependientes ni están fuertemente interrelacionados porque la entidad podría cumplir su compromiso de transferir la licencia independientemente de la satisfacción de su compromiso de transferir la licencia independientemente del cumplimiento de su compromiso de fabricar posteriormente el fármaco para el cliente. De forma análoga, la entidad podría fabricar el fármaco para el cliente incluso si el cliente hubiera obtenido anteriormente la licencia y utilizó inicialmente un fabricante diferente. 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. Por consiguiente, la entidad concluye que su compromiso de conceder la licencia y de proporcionar el servicio de fabricación son distintos y que tiene dos obligaciones de desempeño:

- (a) la licencia de los derechos de patente; e
- (b) el servicio de fabricación.

EI287 La entidad evalúa, de acuerdo con el párrafo B58 de la NIIF 15, la naturaleza del compromiso de la entidad de conceder la licencia. El fármaco es un producto desarrollado (es decir, ha sido aprobado, está siendo actualmente fabricado y se ha vendido comercialmente durante los últimos años). Para estos tipos de productos desarrollados, las prácticas de negocio tradicionales de la entidad son no llevar a cabo actividades para apoyar el fármaco. El compuesto del fármaco tiene funcionalidad significativa independiente (es decir, su capacidad de producir un medicamento que trata una enfermedad o condición). Por consiguiente, el cliente obtiene una parte sustancial de los beneficios del compuesto del fármaco de esa funcionalidad, en lugar de las actividades continuadas de la entidad. La entidad concluye que los criterios del párrafo B58 de la NIIF 15 no se cumplen porque el contrato no requiere, y el cliente no espera razonablemente, que la entidad lleve a cabo actividades que afecten de forma significativa a la propiedad intelectual a la que el cliente tiene derecho. En su evaluación de los criterios del párrafo B58 de la NIIF 15, la entidad no tiene en consideración la obligación de desempeño separada del compromiso de proporcionar un servicio de fabricación. Por consiguiente, la

naturaleza del compromiso de la entidad al transferir la licencia es proporcionar un derecho a utilizar la propiedad intelectual de la entidad en la forma y la funcionalidad existente en el momento en que se le concedió al cliente. Por consiguiente, la entidad contabiliza la licencia como una obligación de desempeño satisfecha en un momento concreto.

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

### **Ejemplo 57—Derechos de franquicia**

- EI289 Una entidad realiza un contrato con un cliente y se compromete a conceder una licencia de franquicia que proporciona al cliente el derecho a utilizar la marca comercial de la entidad y vender los productos de la entidad por 10 años. Además de la licencia, la entidad se compromete a proporcionar el equipo necesario para operar una tienda en franquicia. A cambio de la concesión de la licencia, la entidad recibe regalías basadas en ventas del cinco por ciento de las ventas mensuales del cliente. La contraprestación fija por el equipo es de 150.000 u.m. a pagar cuando se entregue dicho equipo.

#### **Identificación de las obligaciones de desempeño**

- EI290 La entidad evalúa los bienes y servicios acordados con el cliente para determinar los que son distintos de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15. La entidad, que es un franquiciador, observa que ha desarrollado una práctica de negocio tradicional para llevar a cabo actividades tales como analizar los cambios en las preferencias de los clientes e implementar mejoras en los productos, estrategias de fijación de precios, campañas de marketing y eficiencias operativas para apoyar la marca franquiciada. Sin embargo, la entidad concluye que estas actividades no transfieren directamente bienes o servicios al cliente porque son parte del compromiso de la entidad de conceder una licencia.
- EI291 La entidad determina que tiene dos compromisos para transferir bienes o servicios: un compromiso de conceder una licencia y un compromiso de transferir equipo. Además, la entidad concluye que el compromiso de conceder la licencia y el compromiso de transferir el equipo son cada uno distintos. Esto es así, porque el cliente puede beneficiarse de cada bien o servicio (es decir, la licencia y el equipo) en sí mismos o junto con otros recursos que ya están disponibles [véase el párrafo 27(a) de la NIIF 15]. (El cliente puede beneficiarse de la licencia junto con el equipo que se entrega antes de abrir la franquicia y el equipo puede utilizarse en la franquicia o venderse por un importe distinto que el valor de desecho.) La entidad también determina que el compromiso de conceder la licencia de franquicia y transferir el equipo son identificables por separado de acuerdo con el párrafo 27(b) de la NIIF 15. La entidad concluye que la licencia y el equipo no son insumos de un elemento combinado (es decir, no están cumpliendo que es, en efecto, un compromiso único con el cliente). Para alcanzar esta conclusión, la entidad considera que no está proporcionando un servicio significativo de integración de la licencia y el equipo en un elemento combinado (es decir, la

propiedad intelectual objeto de la licencia no es un componente del equipo y no lo modifica de forma significativa). Además, la licencia y el equipo no son altamente interdependientes ni están fuertemente interrelacionados porque la entidad podría cumplir cada compromiso (es decir, conceder la licencia de la franquicia o transferir el equipo) de forma independiente el uno del otro. Por consiguiente, la entidad tiene dos obligaciones de desempeño:

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

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

EI292 La entidad determina que el precio de la transacción incluye una contraprestación fija de 150.000 u.m. y una contraprestación variable (cinco por ciento de las ventas del cliente). El precio de venta independiente del equipo es de 150.000 u.m. y la entidad concede licencias de franquicias con regularidad a cambio del cinco por ciento de las ventas del cliente.

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

#### **Aplicación de las guías: concesión de licencias**

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

- (a) La entidad concluye que el cliente razonablemente esperaría, que la entidad lleve a cabo actividades que afectarán de forma significativa a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente. 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 sobre la base de la práctica de negocio tradicional de la entidad para llevar a cabo actividades tales como analizar los cambios en las preferencias de los clientes e implementar mejoras en los productos, estrategias de fijación de precios, campañas de marketing y eficiencias operativas. Además, la

entidad observa que dado que parte de su compensación depende del éxito del franquiciado (como se evidencia a través de las regalías basadas en ventas), la entidad tiene un interés económico compartido con el cliente que indica que éste esperará que la entidad lleve a cabo dichas actividades para maximizar las ganancias.

- (b) La entidad también observa que la licencia de franquicia requiere que el cliente implemente cambios que procedan de dichas actividades y, por ello, exponga al cliente a los efectos positivos o negativos de dichas actividades.
- (c) La entidad también observa que aun cuando el cliente pueda beneficiarse de las actividades a través de los derechos concedidos por la licencia, no transfieren un bien o servicio al cliente a medida que dichas actividades tienen lugar.

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

EI296 La entidad también concluye que puesto que la contraprestación es en forma de regalías basadas en ventas se relaciona de forma específica con la licencia de la franquicia (véase el párrafo B63A), la entidad aplica el párrafo B63 de la NIIF 15. Después de transferir la licencia de franquicia, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias en la forma y en el momento en que dichas ventas del cliente tienen lugar porque la entidad concluye que esto describe de forma razonable el progreso de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño de la licencia de la franquicia.

### **Ejemplo 58—Acceso a la propiedad intelectual**

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

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

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

## NIIF 15 E1

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

- (a) El cliente razonablemente espera (que surge de las prácticas tradicionales de negocio de la entidad) que la entidad llevará a cabo actividades que afectarán de forma significativa a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente (es decir, los personajes). Esto es porque las actividades de la entidad (es decir, el desarrollo de los personajes) cambia la forma de la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente. Además, la capacidad del cliente de obtener beneficios de la propiedad intelectual a la que tiene derecho procede sustancialmente o depende, de las actividades continuadas de la entidad (es decir, la publicación de la tira de cómic).
- (b) Los derechos concedidos por la licencia exponen directamente al cliente a los efectos positivos o negativos de las actividades de la entidad porque el contrato requiere que el cliente utilice los últimos personajes.
- (c) Aun cuando el cliente pueda beneficiarse de las actividades a través de los derechos concedidos por la licencia, no transfieren un bien o servicio al cliente a medida que dichas actividades tienen lugar.

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

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

### **Ejemplo 59—Derecho a utilizar propiedad intelectual**

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

- EI304 La entidad evalúa los bienes y servicios acordados con el cliente para determinar los que son distintos de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15. La entidad concluye que su única obligación de desempeño es conceder la licencia. La entidad determina que el plazo de la licencia (dos años), su alcance geográfico (el derecho del cliente a usar la grabación solo en el País A), y uso permitido definido para la grabación (en anuncios publicitarios) son todos atributos de la licencia comprometida en el contrato.
- EI305 De acuerdo con el párrafo B58 de la NIIF 15, la entidad evalúa la naturaleza del compromiso de la entidad de conceder la licencia. La entidad no tiene obligaciones implícitas o contractuales de cambiar la grabación dada en licencia. La licencia tiene una funcionalidad independiente significativa (es decir, su capacidad de exhibirse) y, por ello, la capacidad del cliente de obtener los beneficios de la grabación no procede sustancialmente de las actividades continuadas 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 B58(a)]. Por consiguiente, la entidad concluye que la naturaleza del compromiso de transferir la licencia es proporcionar al cliente un derecho a utilizar la propiedad intelectual de la entidad en la forma existente en el momento en que se concedió. Por ello, el compromiso de conceder la licencia es una obligación de desempeño satisfecha en un momento concreto. La entidad reconoce todos los ingresos de actividades ordinarias en el momento en que el cliente puede utilizar directamente la propiedad intelectual concedida en licencia y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes de ella.
- EI306 Debido al intervalo de tiempo entre el desempeño de la entidad (al comienzo del periodo) y los pagos mensuales del cliente a lo largo de dos años (que no son cancelables), la entidad considera los requerimientos de los párrafos 60 a 65 de la NIIF 15 para determinar si existe un componente de financiación significativo.

### **Ejemplo 60—Ventas basadas en regalías sobre una licencia de propiedad intelectual**

- EI307 Una entidad, una empresa de distribución de películas, concede la licencia de la Película XYZ a un cliente. El cliente, un operador de salas de cine, tiene el derecho a exhibir la película en sus salas de cine por seis semanas. Además, la entidad ha acordado (a) proporcionar escenas de interés de la filmación al cliente para exhibirlas en los cines del cliente antes del comienzo del periodo de seis semanas de proyección; y (b) patrocinar anuncios en radio de la Película XYZ en las emisoras de radio en el área geográfica del cliente a lo largo de las seis semanas del periodo de proyección. A cambio de proporcionar la licencia y los bienes y servicios adicionales de promoción, la entidad recibirá una parte de las entradas vendidas por el operador para la Película XYZ (es decir, una contraprestación variable en forma de una regalía basada en ventas).

## NIIF 15 E1

EI308 La entidad concluye que la licencia para proyectar la Película XYZ es el elemento predominante con el que se relaciona la regalía basada en ventas porque tiene una expectativa razonable de que el cliente atribuiría significativamente más valor a la licencia que a los bienes o servicios promocionales relacionados. La entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias de la regalía basada en ventas como la única contraprestación a la que la entidad tiene derecho según el contrato, totalmente de acuerdo con el párrafo B63. Si la licencia, los objetos de interés y las actividades publicitarias son obligaciones de desempeño separadas, la entidad asignaría la regalía basada en ventas a cada obligación de desempeño.

### **Ejemplo 61—Acceso a la propiedad intelectual**

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

EI310 La entidad evalúa los bienes y servicios acordados con el cliente para determinar los que son distintos de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15. La entidad concluye que su única obligación de desempeño es conceder la licencia. Esto es, las actividades adicionales asociadas con la licencia (es decir, continuar jugando partidos y proporcionar un equipo competitivo) no transfieren directamente un bien o servicio al cliente porque son parte del compromiso de la entidad de conceder una licencia.

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

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

- (b) La entidad observa que los derechos concedidos por la licencia (es decir, el uso del nombre y logo del equipo) exponen directamente al cliente a los efectos positivos o negativos de las actividades de la entidad.
- (c) La entidad también observa que aun cuando el cliente pueda beneficiarse de las actividades a través de los derechos concedidos por la licencia, no transfieren un bien o servicio al cliente a medida que dichas actividades tienen lugar.
- EI312 La entidad concluye que se cumplen los criterios del párrafo B58 de la NIIF 15 y la naturaleza del compromiso de la entidad de conceder la licencia es proporcionar acceso a la propiedad intelectual de la entidad tal como exista a lo largo del periodo de licencia. Por consiguiente, la entidad contabiliza la licencia comprometida como una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo [es decir, se cumple el criterio del párrafo 35(a) de la NIIF 15].
- EI313 La entidad aplica entonces los párrafos 39 a 45 de la NIIF 15 para determinar una medida del progreso que refleje el desempeño de la entidad. Por la contraprestación que es en forma de una regalía basada en ventas, se aplica el párrafo B63 de la NIIF 15 porque la regalía basada en ventas se relaciona solo con la licencia que es la única obligación de desempeño del contrato; La entidad concluye que ese reconocimiento de 2 millones de u.m. de contraprestación fijada como ingresos de actividades ordinarias distribuida proporcionalmente a lo largo del tiempo más el reconocimiento de las regalías como ingreso de actividades ordinarias a medida y cuando tienen lugar las ventas del cliente de elementos usando el nombre o logo del equipo describe razonablemente el progreso de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño de la licencia.

### Acuerdos de recompra

---

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

#### **Ejemplo 62—Acuerdos de recompra**

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

##### *Caso A—Opción de compra: financiación*

- EI316 El contrato incluye una opción de compra que otorga a la entidad el derecho a recomprar el activo por 1,1 millón de u.m. hasta el 31 de diciembre de 20X7.
- EI317 El control del activo no se transfiere al cliente el 1 de diciembre de 20X7 porque la entidad tiene derecho a recomprarlo y, por ello, el cliente tiene limitada su capacidad de derivar el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. Por consiguiente, de acuerdo con el párrafo B66(b) de la NIIF 15, la entidad contabiliza la transacción como un acuerdo de financiación, porque el precio de ejercicio es mayor que el precio de venta original. De acuerdo con el párrafo B68 de la NIIF 15, la entidad no da de baja en cuentas el activo y, en su lugar, reconoce el efectivo

## NIIF 15 E1

recibido como un pasivo financiero. La entidad también reconoce los gastos por intereses por la diferencia entre el precio de ejercicio (1,1 millones de u.m.) y el efectivo recibido (1 millón de u.m.), lo que incrementa el pasivo.

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

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

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

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

EI321 De acuerdo con los párrafos B70 y B71 de la NIIF 15, la entidad contabiliza la transacción como un arrendamiento de acuerdo con la NIIF 16 *Arrendamientos*.

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

---

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

### **Ejemplo 63—Acuerdo de entrega posterior a la facturación**

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

EI324 En el momento de la terminación de la fabricación, la entidad demuestra que la máquina y las piezas de repuesto cumplen las especificaciones acordadas en el contrato. Los compromisos de transferir la maquinaria y piezas de repuesto son distintos [Referencia: párrafo 27] y dan lugar a dos obligaciones de desempeño cada una de las cuales será satisfecha en un momento concreto. El 31 de diciembre de 20X9, el cliente paga por la maquinaria y las piezas de repuesto, pero solo toma posesión física de la máquina. Aunque el cliente inspecciona y acepta las piezas de repuesto, éste solicita que se guarden en el almacén de la entidad debido a su proximidad a la fábrica del cliente. El

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

- EI325 La entidad identifica el compromiso de proporcionar servicios de custodia como una obligación de desempeño porque es un servicio proporcionado al cliente y es distinto de la máquina y de las piezas de repuesto. Por consiguiente, la entidad contabiliza las tres obligaciones de desempeño en el contrato (los compromisos de proporcionar la máquina, las piezas de repuesto y los servicios de custodia). El precio de la transacción se asigna a las tres obligaciones de desempeño y los ingresos de actividades ordinarias se reconocen cuando (o a medida que) se transfiere el control al cliente.
- EI326 El control de la máquina se transfiere al cliente el 31 de diciembre de 20X9 cuando el cliente toma posesión física. La entidad evalúa los indicadores del párrafo 38 de la NIIF 15 para determinar el momento en que se transfiere el control de las piezas de repuesto al cliente, destacando que la entidad ha recibido el pago, el cliente tiene derecho legal a las piezas de repuesto y el cliente las ha inspeccionado y aceptado. Además, la entidad concluye que se cumplen todos los criterios del párrafo B81 de la NIIF 15, lo que es necesario para que la entidad reconozca los ingresos de actividades ordinarias en un acuerdo de entrega posterior a la facturación. La entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por las piezas de repuesto el 31 de diciembre de 20X9 cuando transfiere el control al cliente.
- EI327 La obligación de desempeño de proporcionar servicios de custodia se satisface a lo largo del tiempo a medida que se proporcionan los servicios. La entidad considera si las condiciones de pago incluyen un componente de financiación significativo, de acuerdo con los párrafos 60 a 65 de la NIIF 15.

NIIF 15 EI

## **Apéndice** **Modificaciones a las guías en otras Normas**

*Las modificaciones en este apéndice a las guías de otras Normas son necesarias para garantizar la congruencia con la NIIF 15 y las modificaciones relacionadas con otras Normas.*

\* \* \* \* \*

*Las modificaciones contenidas en este apéndice cuando se emitió la NIIF 15 en 2014 se han incorporado a la guía en las Normas correspondientes publicada en este volumen.*