

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. 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. El texto de los materiales complementarios de la NIIF 15 se encuentra en la Parte B de esta edición. Esta parte presenta los siguientes documentos:

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES**OPINIÓN EN CONTRARIO****APÉNDICES A LOS FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES****A Comparación de la NIIF 15 y el Tema 606****B Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de otras Normas**

ÍNDICE

desde el párrafo

**FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DE LA
NIIF 15 INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS
PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES**

INTRODUCCIÓN	FC1
ASPECTOS GENERALES	FC2
ANTECEDENTES	FC4
¿Por qué hacer el cambio?	FC14
Modelos alternativos de reconocimiento los ingresos de actividades ordinarias	FC16
<i>Aclaraciones a la NIIF 15 (modificaciones emitidas en abril de 2016)</i>	FC27A
ALCANCE	FC28
Definición de un contrato	FC31
Contabilización de los contratos que no cumplen los criterios del párrafo 9	FC47
Contratos totalmente sin ejecutar	FC50
Definición de un cliente	FC52
Intercambios de productos para facilitar una venta a un tercero	FC58
Contratos con clientes fuera del alcance de los requerimientos	FC60
Contratos parcialmente dentro del alcance de otras Normas	FC64
IDENTIFICACIÓN DEL CONTRATO	FC67
Aplicación de la NIIF 15 a nivel de cartera	FC69
Combinación de Contratos	FC71
Modificaciones del Contrato	FC76
IDENTIFICACIÓN DE LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO	FC84
Definición de una obligación de desempeño	FC84
Identificación de los bienes o servicios comprometidos	FC87
Identificación de cuándo los compromisos representan obligaciones de desempeño	FC94
Una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente los mismos y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente	FC113
<i>Aclaraciones a la NIIF 15 (modificaciones emitidas en abril de 2016)</i>	FC116A
SATISFACCIÓN DE LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO	FC117
Control	FC118
Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo	FC124
Obligaciones de desempeño que se satisfacen en un momento concreto	FC153
Medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño	FC158
MEDICIÓN DE LOS INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS	FC181
Determinación del precio de la transacción	FC184

continúa...

...continuación

Contraprestación Variable	FC189
Existencia de un componente de financiación significativo en el contrato	FC229
Contraprestación distinta al efectivo	FC248
Contraprestación a pagar a un cliente	FC255
Riesgo crediticio del cliente	FC259
ASIGNACIÓN DEL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN A LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO	FC266
Estimación de los precios de venta independientes	FC268
Asignación de descuentos y contraprestación variable	FC277
Cambios en el precio de la transacción	FC286
Límite máximo de ingresos de actividades ordinarias contingentes y el enfoque de cartera para la asignación	FC287
OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO ONEROSAS	FC294
COSTOS DEL CONTRATO	FC297
Incremento de costos por la obtención de un contrato	FC297
Costos de cumplir un contrato	FC304
Amortización y deterioro de valor	FC309
Curva de aprendizaje	FC312
PRESENTACIÓN	FC317
Relación entre los activos del contrato y las cuentas por cobrar	FC322
INFORMACIÓN A REVELAR	FC327
Objetivo e importancia relativa de la información a revelar	FC330
Contratos con clientes	FC332
Obligaciones de desempeño	FC354
Juicios significativos	FC355
Activos reconocidos por los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente	FC356
Información a revelar requerida para informes financieros intermedios	FC358
GUÍA DE APLICACIÓN	FC362
Venta con derecho a devolución	FC363
Garantías	FC368
Contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones del agente	FC379
Opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales	FC386
Derechos de clientes no ejercitados (ganancia por derechos de clientes no ejercitados)	FC396
Licencias	FC402
Acuerdos de recompra	FC422
TRANSICIÓN, FECHA DE VIGENCIA Y APLICACIÓN ANTICIPADA	FC434
Transición	FC434

continúa...

NIIF 15 FC

...continuación

Fecha de vigencia y aplicación anticipada	FC446
ANÁLISIS DE LOS EFECTOS PROBABLES DE LA NIIF 15	FC454
Aspectos generales	FC456
Información sobre ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes en los estados financieros	FC460
Mejora de la comparabilidad de la información financiera y mejor toma de decisiones económicas	FC481
Costos de cumplimiento para los preparadores	FC486
Costos de análisis para los usuarios de los estados financieros	FC489
Conclusión	FC491
MODIFICACIONES CONSIGUIENTES	FC494
Ventas de activos que no son un producto de las actividades ordinarias de una entidad	FC494
TRANSICIÓN PARA ENTIDADES QUE ADOPTAN POR PRIMERA VEZ LAS NIIF	FC504
RESUMEN DE LOS PRINCIPALES CAMBIOS CON RESPECTO AL PROYECTO DE NORMA DE 2011	FC510
OPINIÓN EN CONTRARIO	
APÉNDICES	
A Comparación de la NIIF 15 y el Tema 606	
B Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de otras Normas	

Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan a la NIIF 15, pero no forman parte de la misma.

Introducción

- FC1 Estos Fundamentos de las Conclusiones resumen las consideraciones conjuntas del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y el emisor de normas nacionales de los EE.UU., el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB), para alcanzar las conclusiones de sus normas, la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* y el Tema 606 que se introdujo en la *Codificación de Normas de Contabilidad* mediante la Actualización de Normas de Contabilidad 2014-09 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*. Incluye las razones para aceptar opiniones concretas y rechazar otras. Cada uno de los miembros individuales del Consejo sopesó de diferente forma los distintos factores.
- FC1A En abril de 2016, el IASB emitió *Aclaraciones a la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*. El objetivo de estas modificaciones es aclarar las intenciones de IASB al desarrollar los requerimientos de la NIIF 15, sin cambiar los principios subyacentes de la NIIF 15. Los párrafos FC27A a FC27H contienen detalles adicionales. En algunos casos, los consejos hicieron las mismas modificaciones a la NIIF 15 y al Tema 606. En otros, no hicieron las mismas modificaciones a las normas. El FASB también modificó el Tema 606 para cuestiones que el IASB concluyó que no era necesario modificar la NIIF 15. El IASB añadió una solución práctica adicional a los requerimientos de transición, que el FASB decidió no proporcionar. Por consiguiente, el Apéndice A *Comparación de la NIIF 15 y el Tema 606* de estos Fundamentos de las Conclusiones ha sido actualizado para reflejar las diferencias entre las modificaciones a la NIIF 15 y las correspondientes al Tema 606.

Aspectos generales

- FC2 La NIIF 15 y el Tema 606 son el resultado del proyecto conjunto del IASB y del FASB para mejorar la información financiera de los ingresos de actividades ordinarias según las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de los EE.UU. (PCGA de los EE.UU.). Los consejos llevaron a cabo este proyecto porque sus requerimientos sobre ingresos de actividades ordinarias necesitaban mejoras por las razones siguientes:
- (a) Los PCGA de los EE.UU. comprendían conceptos amplios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias, y guías detalladas para sectores industriales o transacciones específicos, los cuales daban lugar, a menudo, a una contabilización diferente para transacciones económicamente similares.

NIIF 15 FC

- (b) Las Normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias en las NIIF tenían diferentes principios y eran a veces difíciles de comprender y de aplicar a transacciones que no fueran las más sencillas. Además, las NIIF tenían guías limitadas sobre temas importantes tales como el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias para acuerdos de múltiples elementos. Por consiguiente, algunas entidades que estaban aplicando las NIIF se referían a partes de los PCGA de los EE.UU. para desarrollar una política contable apropiada de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias.
- (c) La información a revelar requerida según las NIIF y los PCGA de los EE.UU. era inadecuada y a menudo no proporcionaba a los usuarios de los estados financieros información para comprender suficientemente los ingresos de actividades ordinarias que surgen de los contratos con clientes.

FC3 La NIIF 15 y el Tema 606¹ eliminan esas incongruencias y debilidades proporcionando un modelo de reconocimiento integral de los ingresos de actividades ordinarias de aplicación a un amplio rango de transacciones y sectores industriales. El modelo integral también mejora las NIIF y los PCGA de los EE.UU. anteriores mediante:

- (a) la provisión de un marco robusto para abordar las cuestiones del reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias;
- (b) la mejora de la comparabilidad de las prácticas de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias entre entidades, sectores industriales, jurisdicciones y mercados de capitales;
- (c) la simplificación de la preparación de los estados financieros, reduciendo la cantidad de guías a los que una entidad debe hacer referencia; e
- (d) la exigencia de mejora de la información a revelar para ayudar a los usuarios de los estados financieros a comprender mejor la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias que se reconocen.

Antecedentes

FC4 En diciembre de 2008, los consejos sometieron a comentario público el Documento de Discusión *Opiniones Preliminares sobre el Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias en Contratos con Clientes* y recibió en respuesta más de 200 cartas de comentarios. En el Documento de Discusión, los consejos propusieron los principios generales de un modelo de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias basados en un contrato con un enfoque de medición que se centraba en la asignación del precio de la transacción. Ese modelo de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias se desarrolló después de una amplia discusión en los consejos sobre modelos

¹ A menos que se indique otra cosa, todas las referencias a la NIIF 15 en estos Fundamentos de las Conclusiones pueden interpretarse también como que se refieren al Tema 606.

alternativos para reconocer y medir los ingresos de actividades ordinarias (véanse los párrafos FC16 a FC27).

- FC5 Quienes respondieron al Documento de Discusión generalmente apoyaron el objetivo de desarrollar un modelo de reconocimiento integral de los ingresos de actividades ordinarias en las NIIF y en los PCGA de los EE.UU. Muchos de quienes respondieron también apoyaban generalmente los principios de reconocimiento y medición propuestos en el Documento de Discusión, que son los componentes básicos del modelo de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias. En concreto, el Documento de Discusión introdujo los conceptos de que un contrato contiene obligaciones de desempeño según las cuales la entidad transfiere bienes o servicios a un cliente y que los ingresos de actividades ordinarias se reconocen cuando la entidad satisface dichas obligaciones de desempeño como consecuencia de que el cliente obtiene el control de esos bienes o servicios.
- FC6 Quienes respondieron al Documento de Discusión estaban principalmente preocupados por las propuestas siguientes:
- (a) La identificación de las obligaciones de desempeño solo sobre la base de la fecha de la transferencia de los bienes o servicios al cliente. Quienes respondieron comentaron que esto sería impracticable, especialmente cuando muchos bienes o servicios se transfieren al cliente a lo largo del tiempo (por ejemplo, en contratos de construcción).
 - (b) El uso del concepto de control para determinar cuándo se transfiere el bien o servicio. Quienes respondieron solicitaron a los consejos aclarar la aplicación del concepto de control para evitar la consecuencia de que las propuestas requirieran la contabilización de contratos terminados para todos los contratos de construcción (es decir, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen solo cuando el cliente obtiene el derecho legal o la posesión física del activo terminado).
- FC7 Los consejos consideraron dichos comentarios al desarrollar el Proyecto de Norma *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* (el Proyecto de Norma del FASB fue una propuesta de actualización de las Normas de Contabilidad), que se publicó en junio de 2010 (“el Proyecto de Norma de 2010”). Se recibieron cerca de 1.000 cartas de comentarios de quienes respondieron que representaban un amplio rango de sectores industriales incluyendo, construcción, fabricación, telecomunicaciones, tecnología, farmacia, biotecnología, servicios financieros, consultoría, medios de comunicación y entretenimiento, energía y servicios públicos, transporte y logística, y sectores industriales con operaciones de franquicia significativas, tales como hospedaje y cadenas de restaurantes de servicio rápido. Los consejos y su personal técnico también consultaron ampliamente sobre las propuestas del Proyecto de Norma de 2010 a través de la participación en mesas redondas, conferencias, sesiones de grupos de trabajo, foros de debate, y debates personalizados que tuvieron lugar a lo largo de las regiones geográficas principales.

NIIF 15 FC

- FC8 Los consejos también recibieron un número sustancial de cartas de comentarios en respuesta a una pregunta realizada por el FASB sobre si las propuestas deberían aplicarse a las entidades no cotizadas. Casi todas las cartas de comentarios fueron de personas asociadas con las secciones del sector industrial de la construcción de los EE.UU. (por ejemplo, contratistas de construcción privados, firmas de contadores que daban servicio a esos contratistas y quienes proporcionaban fianzas que utilizan los estados financieros de los contratistas de la construcción para decidir si garantizar que dichos contratistas cumplirán sus obligaciones según el contrato). Quienes respondieron también plantearon sus preocupaciones sobre la aplicación del modelo propuesto para las entidades no cotizadas. Dichas cuestiones se consideraron y trataron por separado por el FASB.
- FC9 Con la excepción de muchas respuestas de entidades no cotizadas en el sector industrial de la construcción, la mayoría de la información recibida a través de las cartas de comentarios y de las actividades de consulta generalmente apoyaron la propuesta de los consejos de un modelo de reconocimiento integral de los ingresos de actividades ordinarias para las NIIF y los PCGA de los EE.UU. Más aún, la mayoría de quienes respondieron apoyaron el principio fundamental de ese modelo, que era que una entidad debería reconocer los ingresos de actividades ordinarias de forma que representen la transferencia de bienes o servicios a un cliente por un importe que refleje el importe de la contraprestación que la entidad espera recibir por esos bienes o servicios.
- FC10 Casi todos los que respondieron al Proyecto de Norma de 2010 indicaron que los consejos deberían aclarar más el funcionamiento del principio fundamental. En concreto, a quienes respondieron les preocupaba la aplicación de las cuestiones siguientes:
- (a) El concepto de control y, en concreto, la aplicación de los indicadores de la transferencia del control a los contratos de servicios y a los contratos para la transferencia de un activo a lo largo del tiempo a un cliente a medida que se está construyendo (por ejemplo, un activo en proceso de fabricación).
 - (b) El principio de bienes o servicios distintos para la identificación de las obligaciones de desempeño en un contrato. A muchos de quienes respondieron les preocupaba que el principio propuesto condujera a una desagregación inapropiada del contrato.
- FC11 Los consejos abordaron dichas preocupaciones durante las nuevas deliberaciones de las propuestas en el Proyecto de Norma de 2010. A medida que las nuevas deliberaciones de las propuestas se aproximaban, los consejos decidieron emitir un Proyecto de Norma revisado para someterlo al comentario público para proporcionar a las partes interesadas una oportunidad de opinar sobre las revisiones que los consejos habían realizado desde que se publicó en Proyecto de Norma de 2010. Los consejos decidieron por unanimidad que era apropiado ir más allá del procedimiento a seguir establecido en la nueva exposición de sus propuestas de ingresos de actividades ordinarias revisadas, debido a la importancia de éstos para todas las entidades y evitar consecuencias no intencionadas en su reconocimiento en

contratos o sectores industriales específicos. El Proyecto de Norma revisado *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* se publicó en noviembre de 2011 (el “Proyecto de Norma de 2011”) y se recibieron 350 cartas de comentario aproximadamente de quienes respondieron representando un amplio rango de sectores industriales. Como en el caso del Proyecto de Norma de 2010, los consejos y su personal técnico consultaron ampliamente sobre las propuestas del Proyecto de Norma de 2011. Esta consulta también incluía todas las regiones geográficas importantes y se llevó a cabo en un número de formatos. Muchos de los debates se centraron en el análisis detallado de la aplicación del modelo de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias y los principios del Proyecto de Norma de 2011.

FC12 Casi todos los que respondieron continuaron apoyando el principio básico del modelo de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias, que es que una entidad debería reconocer los ingresos de actividades ordinarias de forma que representen la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes por un importe que refleje la contraprestación a que la entidad espera tener derecho, a cambio de dichos bienes o servicios. Más aún, la mayoría de la información recibida en las cartas de comentarios y de las actividades de consulta apoyaba generalmente las revisiones del modelo de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias propuesto de los consejos en el Proyecto de Norma de 2011. Sin embargo, los que respondieron plantearon cuestiones o preguntas sobre algunas de las propuestas del Proyecto de Norma de 2011. Esa información recibida podría dividirse a grandes rasgos en tres categorías:

- (a) solicitudes de aclaraciones y mejoras adicionales—tales como los criterios para identificar las obligaciones de desempeño, determinando cuándo se satisface una obligación de desempeño a lo largo del tiempo y las limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable;
- (b) dificultades en la aplicación práctica de los requerimientos—tales como el valor temporal del dinero (al que se alude como un componente de financiación significativo en la NIF 15) y la aplicación retroactiva de la Norma propuesta; e
- (c) desacuerdo con algunos de los requerimientos propuestos para los temas siguientes:
 - (i) identificación de las obligaciones de desempeño onerosas;
 - (ii) información a revelar sobre ingresos de actividades ordinarias;
 - (iii) aplicación de los requerimientos para licencias; e
 - (iv) aplicación de los principios de asignación a contratos que son predominantes en el sector industrial de las telecomunicaciones.

[Referencia: párrafo 2]

NIIF 15 FC

FC13 Los consejos abordaron dichas preocupaciones durante las nuevas deliberaciones de las propuestas en el Proyecto de Norma de 2011. Las deliberaciones de los consejos sobre esas preocupaciones y sus conclusiones se incluyen en las secciones correspondientes de los Fundamentos de las Conclusiones.

¿Por qué hacer el cambio?

FC14 A lo largo de todo el proyecto, algunos de quienes respondieron cuestionaron la necesidad de sustituir los requerimientos para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias, en concreto porque dichos requerimientos parecían funcionar razonablemente bien en la práctica y proporcionaban información útil sobre los tipos diferentes de contratos para los que estaban pensados.

(a) Para los PCGA de los EE.UU. algunos cuestionaron si era necesario un modelo de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias nuevo, porque la Actualización de Normas de Contabilidad No. 2009-13; *Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias (Tema 605): Acuerdos de Ingresos de Actividades Ordinarias en Entregas Múltiples* resolvía algunas de las cuestiones que el proyecto de Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias había pretendido inicialmente resolver. Además, la *Codificación de las Normas de Contabilidad FASB* (la Codificación) había simplificado el proceso de acceso e investigación de los requerimientos previos para los ingresos de actividades ordinarias.

(b) Para las NIIF, algunos indicaron que el IASB podría haber mejorado, en lugar de reemplazado, sus Normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias mediante el desarrollo de requerimientos adicionales para las cuestiones fundamentales (por ejemplo, los acuerdos de elementos múltiples).

FC15 Los consejos reconocieron que habría sido posible mejorar muchos de los requerimientos anteriores de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias sin reemplazarlos. Sin embargo, incluso después de los cambios en los PCGA de los EE.UU. mencionados en el párrafo FC14(a), los requerimientos de los PCGA de los EE.UU. habrían continuado dando lugar a la contabilización de los ingresos de actividades ordinarias de forma incongruente y, por consiguiente, no habrían proporcionado un marco robusto para abordar la cuestión del reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias en el futuro. Además, la modificación de los requerimientos no habría logrado uno de los objetivos del proyecto de Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias, que era el desarrollar una norma sobre ingresos de actividades ordinarias común para las NIIF y los PCGA de los EE.UU., que pudieran aplicar las entidades de forma congruente en distintos tipos de sectores industriales, jurisdicciones y mercados de capitales. Puesto que los ingresos de actividades ordinarias son cifras fundamentales para los usuarios de los estados financieros, los consejos decidieron que una norma común sobre ingresos de actividades ordinarias para las NIIF y los PCGA de los EE.UU. es un paso importante hacia el logro del objetivo de un único conjunto de normas de contabilidad globales de alta calidad. Para ser congruente con ese objetivo, los

consejos destacaron que los requerimientos anteriores de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias de las NIIF y los PCGA de los EE.UU. no deben utilizarse para complementar los principios de la NIIF 15.

Modelos alternativos de reconocimiento los ingresos de actividades ordinarias

[Referencia: párrafo 2]

- FC16 Durante las etapas iniciales de su proyecto de Reconocimiento de los Ingresos de Actividades Ordinarias, los consejos consideraron varios modelos alternativos de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias, incluyendo los siguientes:
- (a) la base para reconocer los ingresos de actividades ordinarias—específicamente, si una entidad debería reconocer los ingresos de actividades ordinarias solo cuando transfiere un bien o servicio comprometido a un cliente (un principio de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias basado en contratos) o cuando (o a medida que) la entidad lleva a cabo una actividad productiva (que podría ser una actividad que se lleva a cabo independientemente de si existe un contrato); e
 - (b) la base para medir los ingresos de actividades ordinarias—específicamente, si los ingresos de actividades ordinarias deben medirse por un importe de contraprestación del cliente asignado (es decir, el precio de la transacción) o a un precio de salida actual.

Base para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias

- FC17 En el Documento de Discusión, los consejos propusieron un principio para reconocer los ingresos de actividades ordinarias sobre la base de la contabilización del activo o del pasivo que surge de un contrato con un cliente. Los consejos tenían dos razones para desarrollar una norma sobre ingresos de actividades ordinarias que se aplique solo a los contratos con clientes. Primero, los contratos para proporcionar bienes o servicios a los clientes son fenómenos económicos importantes y son fundamentales para la mayoría de las entidades. Segundo, la mayoría de los requerimientos de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias anteriores de las NIIF y de los PCGA de los EE.UU. se centraban en contratos con clientes. Los consejos decidieron que centrarse en el reconocimiento y medición del activo o del pasivo que surge de un contrato con un cliente y los cambios en ese activo o pasivo a lo largo de la vida del contrato traería disciplina al enfoque del proceso de generación de las ganancias. Por consiguiente, esto daría lugar a que las entidades reconozcan los ingresos de actividades ordinarias de forma más congruente de lo que lo hacían según los requerimientos anteriores de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias.
- FC18 En el momento de realizar un contrato con un cliente, una entidad obtiene derechos a recibir una contraprestación del cliente y asume las obligaciones de transferir bienes o servicios al cliente (obligaciones de desempeño). La combinación de esos derechos y obligaciones de desempeño da lugar a un

activo (neto) o a un pasivo (neto) dependiendo de la relación entre los derechos y las obligaciones de desempeño pendientes. El contrato es un activo (un activo del contrato) si la medida de los derechos pendientes supera la medida de las obligaciones de desempeño pendientes. Por el contrario, el contrato es un pasivo (un pasivo del contrato) si la medida de las obligaciones de desempeño pendientes supera la medida de los derechos pendientes.

- FC19 Por definición, los ingresos de actividades ordinarias procedentes de un contrato con un cliente no pueden reconocerse hasta que existe el contrato. Conceptualmente, el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias podría tener lugar en el momento en el que una entidad realiza un contrato con un cliente. Para que una entidad reconozca ingresos de actividades ordinarias al inicio del contrato (antes de que se haya ejecutado por alguna de las partes), la medida de los derechos de la entidad debe superar la medida de las obligaciones de desempeño de la entidad. Esto podría ocurrir si los derechos y obligaciones fueran medidos a precios de salida actuales y conduciría al reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias debido a un incremento en un activo del contrato. Sin embargo, como se describe en el párrafo FC25, los consejos propusieron en el Documento de Discusión que las obligaciones de desempeño deben medirse por el mismo importe que los derechos del contrato al inicio de éste, y así excluir el reconocimiento de un activo y un ingreso de actividades ordinarias del contrato al inicio de éste.
- FC20 Por ello, los consejos decidieron que los ingresos de actividades ordinarias deben reconocerse solo cuando una entidad transfiere un bien o servicio comprometido a un cliente, satisfaciendo de ese modo una obligación de desempeño del contrato. Esa transferencia da lugar al reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias, porque en el momento de satisfacer una obligación de desempeño una entidad deja de tener dicha obligación de proporcionar el bien o servicio. Por consiguiente, su posición en el contrato se incrementa—o bien su activo del contrato aumenta o su pasivo del contrato disminuye—y ese incremento conduce al reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias.
- FC21 Aunque, conceptualmente, los ingresos de actividades ordinarias surgen de un incremento en un activo del contrato o una disminución en un pasivo del contrato, los consejos articularon los requerimientos en términos del reconocimiento y medición de los ingresos de actividades ordinarias en lugar de en el reconocimiento y medición del contrato. Los consejos destacaron que centrarse en el calendario e importe de los ingresos de actividades ordinarias de un contrato con un cliente simplificaría los requerimientos. La información recibida de quienes respondieron al Documento de Discusión y a los Proyectos de Norma de 2010 y 2011 confirma esta opinión.
- FC22 Casi todos los que respondieron al Documento de Discusión estuvieron de acuerdo en la opinión de los consejos de que una entidad generalmente no debería reconocer ingresos de actividades ordinarias si no hay un contrato con un cliente. Sin embargo, algunos de quienes respondieron solicitaron que los consejos, en su lugar, desarrollaran un modelo de actividades en el cual los ingresos de actividades ordinarias se reconocerían a medida que la entidad llevase a cabo actividades para producir y proporcionar bienes o servicios,

independientemente de si dichas actividades dan lugar a la transferencia de bienes o servicios a los clientes. Los que respondieron razonaron que reconocer ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo, por ejemplo, a lo largo de la construcción a largo plazo u otros contratos de servicios, independientemente de si los bienes o servicios se transfieren al cliente, proporcionaría a los usuarios de los estados financieros información más útil. **[Referencia: párrafo 1]**

FC23 Sin embargo, los consejos destacaron las preocupaciones siguientes sobre un modelo de actividades:

- (a) El reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias no se habría basado en la contabilización del contrato. En un modelo de actividades, los ingresos de actividades ordinarias surgen de incrementos en los activos de la entidad, tales como inventarios o trabajos en proceso, en lugar de solo en derechos según un contrato. Por consiguiente, conceptualmente, un modelo de actividades no requiere un contrato con un cliente para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias, aunque dicho reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias podría excluirse hasta que existiera un contrato. Sin embargo, eso había dado lugar a que se reconocieran ingresos de actividades ordinarias al inicio del contrato para cualesquiera actividades completadas en ese momento.
- (b) Habría sido contrario a la intuición para muchos usuarios de los estados financieros. Una entidad habría reconocido la contraprestación como ingresos de actividades ordinarias cuando el cliente no hubiera recibido a cambio ningún bien o servicio comprometido.
- (c) Habría facilitado el abuso. Una entidad podría haber acelerado el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias incrementando sus actividades (por ejemplo, producción de inventario) al final del periodo de presentación.
- (d) Habría dado lugar a un cambio significativo en los requerimientos y prácticas anteriores de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias. En muchos de esos requerimientos, los ingresos de actividades ordinarias se reconocían solo cuando los bienes o servicios se transferían al cliente. Por ejemplo, los requerimientos anteriores de las NIIF exigían que los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de un bien se reconocieran cuando la entidad transfería la propiedad del bien al cliente. Los consejos también observaron que la base para la contabilización según el porcentaje de realización, de los requerimientos anteriores de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias se vería similar al principio fundamental de la NIIF 15.

FC24 Por consiguiente, los consejos no desarrollaron un modelo de actividades y mantuvieron su opinión de que el principio de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias basado en contratos es el más apropiado para una norma de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias general para contratos con clientes. **[Referencia: párrafo 1]**

Base para la medición de los ingresos de actividades ordinarias
[Referencia: párrafos 2 y 46]

- FC25 Los consejos decidieron que para medir las obligaciones de desempeño debe aplicarse el enfoque del precio de la transacción asignado. Con el uso de ese enfoque, una entidad asignaría el precio de la transacción a cada obligación de desempeño del contrato (véanse los párrafos FC181 a FC266). En el Documento de Discusión, los consejos consideraron un enfoque alternativo para medir las obligaciones de desempeño directamente a precios de salida actuales. Sin embargo, los consejos rechazaron ese enfoque por las siguientes razones:
- (a) Una entidad habría reconocido ingresos de actividades ordinarias antes de transferir bienes o servicios al cliente al inicio del contrato si la medida de los derechos a la contraprestación superase la medida de las obligaciones de desempeño pendientes. Ese podría haber sido un suceso habitual al inicio del contrato, porque el precio de la transacción a menudo incluye importes que permiten a una entidad recuperar sus costos de obtención de un contrato.
 - (b) Cualesquiera errores en la identificación o medición de las obligaciones de desempeño podrían haber afectado a los ingresos de actividades ordinarias reconocidos al inicio del contrato.
 - (c) Un precio de salida actual (es decir, el precio que se recibiría al vender un activo o pagaría al transferir un pasivo) para las obligaciones de desempeño pendientes es habitualmente no observable y podría ser complejo y costoso preparar un precio de salida actual estimado y difícil de verificar.
- FC26 Casi todos los que respondieron apoyaron la propuesta de los consejos de medir las obligaciones de desempeño utilizando un enfoque de precio de la transacción asignado.
- FC27 En el Documento de Discusión, los consejos también consideraron si sería apropiado requerir un enfoque de medición alternativo para algunos tipos de obligaciones de desempeño (por ejemplo, obligaciones de desempeño con resultados altamente variables, para las que un enfoque de precio de la transacción asignado puede no dar lugar a información útil). Sin embargo, los consejos decidieron que los beneficios de la contabilización de todas las obligaciones de desempeño dentro del alcance de los requerimientos utilizando el mismo enfoque de medición superaría cualquier preocupación sobre el uso de dicho enfoque para algunos tipos de obligaciones de desempeño. Los consejos también destacaron que un tipo común de contrato con clientes que tiene resultados altamente variables sería un contrato de seguro, que está excluido del alcance de la NIIF 15.

Aclaraciones a la NIIF 15 (modificaciones emitidas en abril de 2016)

- FC27A Después de emitir la NIIF 15 y el Tema 606 en mayo de 2014, los consejos formaron el Grupo de Recursos de Transición (GRT) para el Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias para apoyar la implementación de estas normas. Uno de los objetivos del GRT es informar a los consejos sobre las cuestiones de implementación para ayudar a los consejos a determinar qué acciones, si procede, deben tomarse para abordar esas cuestiones. Se determinó que la mayoría sustancial de las propuestas de los interesados con respecto a la implementación de la NIIF 15, como se analizó por el GRT, estaban suficientemente tratadas por los requerimientos de la NIIF 15. Sin embargo, los análisis del GRT sobre cinco temas indicaron diferencias de opinión potenciales sobre cómo implementar los requerimientos y, por ello, se consideraron por los consejos. Dichos temas fueron:
- (a) la identificación de las obligaciones de desempeño;
 - (b) las contraprestaciones del principal frente a las contraprestaciones del agente;
 - (c) la concesión de licencias;
 - (d) la cobrabilidad; y
 - (e) la medición de las contraprestaciones distintas al efectivo.
- FC27B Los consejos recibieron también solicitudes de algunos interesados de soluciones prácticas con respecto a los siguientes aspectos:
- (a) contabilización de las modificaciones de los contratos que tuvieron lugar antes de la transición a la NIIF 15;
 - (b) para entidades que opten por usar el método de transición de la retroactividad completa, la contabilización de un contrato completado según Normas de ingresos de actividades ordinarias anteriores antes de la transición a la NIIF 15; e
 - (c) la evaluación de si un impuesto sobre ventas (o un impuesto similar) se cobra en nombre de un tercero.
- FC27C Los consejos analizaron los cinco temas y las posibles soluciones prácticas, y cada consejo decidió hacer modificaciones para aclarar los requerimientos de la NIIF 15 y el Tema 606 respectivamente. Como resultado, el IASB emitió *Aclaraciones a la NIIF 15* en abril de 2016 haciendo modificaciones específicas a la NIIF 15 con respecto a tres de las cinco cuestiones consideradas— identificación de obligaciones de desempeño, contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones del agente y concesión de licencias. El IASB concluyó que no era necesario modificar la NIIF 15 con respecto a las otras dos cuestiones— la cobrabilidad y la medición de las contraprestaciones distintas al efectivo. Con respecto a las soluciones prácticas, el IASB propuso exenciones de transición para contratos modificados y contratos completados.

NIIF 15 FC

- FC27D Para alcanzar sus conclusiones de realizar modificaciones aclaratorias y proponer una exención de transición a la NIIF 15, el IASB consideró la necesidad de buscar un equilibrio entre dar respuesta a las cuestiones planteadas para ayudar a las entidades a implementar la NIIF 15, pero, al mismo tiempo, no crear un nivel de incertidumbre sobre la NIIF 15 hasta el punto de que las acciones del IASB puedan ser perjudiciales para el proceso de implementación. El IASB destacó que, cuando se emiten Normas nuevas, siempre surgen preguntas iniciales. Esas preguntas se resuelven, generalmente, a medida que las entidades, auditores y otros las trabajan a lo largo del tiempo, y obtienen una comprensión mejor de los requerimientos nuevos. El IASB también consideró el efecto de las diferencias entre sus decisiones y las tomadas por el FASB.
- FC27E Con estas consideraciones más amplias en mente, el IASB decidió poner el listón más alto al considerar si modificar la NIIF 15 y, así, minimizar los cambios en la medida de lo posible. Sobre esta base, el IASB realizó modificaciones aclaratorias a la NIIF 15 solo cuando (a) consideró que esas modificaciones son esenciales para aclarar la intención del IASB al desarrollar los requerimientos de la NIIF 15; o (b) veía que los beneficios de mantener la convergencia de los requerimientos es mayor que los costos potenciales de modificar dichos requerimientos.
- FC27F El FASB decidió realizar modificaciones más amplias al Tema 606 como se explica en el párrafo FC27G. El FASB emitió modificaciones a la guía de aplicación del Tema 606 sobre las contraprestaciones del principal frente a las contraprestaciones del agente, Actualización de Normas de Contabilidad (ANC) 2016-08 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes (Tema 606): Contraprestaciones del Principal frente a las Contraprestaciones del Agente (Información sobre Ingresos de Actividades Ordinarias Bruta frente a la Neta)*, en marzo de 2016. El FASB, espera emitir dos ANC adicionales:
- (a) una ANC para sus modificaciones a los requerimientos con respecto a la identificación de las obligaciones de desempeño y la guía de aplicación sobre licencias; e
 - (b) otra ANC para sus modificaciones a los requerimientos del Tema 606 con respecto a otros temas y soluciones prácticas.
- FC27G Las modificaciones del FASB al Tema 606 son las mismas que las del IASB a la NIIF 15, con respecto a (a) los requerimientos sobre identificación de las obligaciones de desempeño relacionadas con la determinación de si un compromiso de una entidad de transferir un bien o servicio a un cliente es distinto dentro del contexto del contrato; y (b) la guía de aplicación de las contraprestaciones del principal frente a las contraprestaciones del agente. El FASB realizó modificaciones adicionales con respecto a algunos otros requerimientos sobre la identificación de obligaciones de desempeño. En relación con la concesión de licencias, los consejos realizaron las mismas modificaciones de aclaración para regalías basadas en ventas o en uso. Los consejos decidieron realizar modificaciones diferentes a la guía de aplicación relacionadas con la identificación de la naturaleza de un compromiso de una entidad de conceder una licencia. El FASB también decidió modificar el Tema

606 por otras cuestiones relacionadas con la concesión de licencias para el cuales el IASB decidió no realizar ninguna modificación a la NIIF 15. El FASB también ha decidido (a) modificar el Tema 606 con respecto a la cobrabilidad y medición de la contraprestación distinta al efectivo y (b) proporcionar una opción de política contable de presentar todos los impuestos sobre ventas por el neto. El FASB decidió proporcionar una exención de transición similar a la proporcionada en la NIIF 15 para modificaciones de contratos. Sin embargo, con respecto a los contratos completados, el FASB decidió (a) modificar la definición de un contrato completado; y (b) proporcionar una exención de transición, similar a la proporcionada por el IASB, solo para entidades que apliquen el Tema 606, de acuerdo con el párrafo 60610651(d)(2) [equivalente al párrafo C3(b) de la NIIF 15].

FC27H Debido a las decisiones distintas de los consejos, se ha actualizado el Apéndice A *Comparación de la NIIF 15 y el Tema 606* a estos Fundamentos de las Conclusiones. Las consideraciones del IASB junto con una visión global de las consideraciones del FASB (basadas en las modificaciones al Tema 606 emitido y las decisiones tomadas por el FASB hasta marzo de 2016) para alcanzar sus respectivas decisiones se explican en los párrafos siguientes.

Temas para los que el IASB y el FASB decidieron modificar la NIIF 15 y el Tema 606

Tema	Referencia
Identificación de las obligaciones de desempeño	párrafos FC116A a FC116U
Contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones del agente	párrafos FC385A a FC385Z
Licencias	párrafos FC414A a FC414Y párrafos FC421A a FC421J
Soluciones prácticas en la transición	párrafos FC445A y FC445B párrafos FC445J a FC445R

Temas para los que el IASB decidió no modificar la NIIF 15 pero que el FASB decidió modificar el Tema 606

Tema	Referencia
Cobrabilidad;	párrafos FC46A a FC46H
Presentación de impuestos sobre ventas (determinación del precio de la transacción)	párrafos FC188A a FC188D
Contraprestación distinta al efectivo	párrafos FC254A a FC254H
Definición de un contrato completado	párrafos FC445C a FC445I

Alcance

[Referencia: párrafo 5]

FC28 Los consejos decidieron que la NIIF 15 debería aplicarse solo a un subconjunto de ingresos de actividades ordinarias tal como se define en cada uno de los marcos conceptuales de los consejos (es decir, ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes). Los ingresos de actividades ordinarias de transacciones o sucesos que no surgen de un contrato con un cliente no están dentro del alcance de la NIIF 15 y, por ello, esas transacciones o sucesos continuarán reconociéndose de acuerdo con otras Normas, por ejemplo:

- (a) dividendos recibidos (aunque estos requerimientos existían en Normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias, el IASB los ha trasladado sin cambios, y sin modificar su efecto, a la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*);
- (b) transacciones sin intercambio (por ejemplo, donaciones o aportaciones recibidas);
- (c) para las NIIF, cambios en el valor de activos biológicos, propiedades de inversión e inventarios de intermediarios de materias primas cotizadas; y
- (d) para los PCGA de los EE.UU., cambios en activos y pasivos regulados que surgen de programas de ingresos de actividades ordinarias alternativos para entidades con tarifas reguladas dentro del alcance del Tema 980 sobre operaciones reguladas. (El FASB decidió que los ingresos de actividades ordinarias que surgen de esos activos o pasivos deben presentarse por separado de los ingresos de actividades ordinarias que surgen de contratos con clientes. Por ello, el FASB realizó modificaciones al Subtema 980-605 *Operaciones Reguladas – Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias*.)

FC29 Los consejos decidieron no modificar las definiciones existentes de ingreso de actividades ordinarias en cada uno de sus marcos conceptuales. Los consejos decidieron que considerarán la definición de ingresos de actividades ordinarias cuando revisen sus marcos conceptuales respectivos. Sin embargo, el IASB decidió trasladar a la NIIF 15 la descripción de los ingresos de actividades ordinarias del *Marco Conceptual para la Información Financiera*² en lugar de la definición procedente de una Norma anterior sobre ingresos de actividades ordinarias. El IASB destacó que la definición en una Norma anterior sobre ingresos de actividades ordinarias hacía referencia a “entradas brutas de beneficios económicos” y existía la preocupación de que algunos podrían haber malinterpretado esa referencia como que implica que una entidad debería reconocer como ingresos de actividades ordinarias un pago anticipado de un cliente por bienes o servicios. Como se describe en los párrafos FC17 a FC24, el principio es que los ingresos de actividades ordinarias se reconocen de

² Las referencias al *Marco Conceptual* en estos Fundamentos de las Conclusiones son al *Marco Conceptual para la Información Financiera*, emitido en 2010 y vigente cuando se desarrolló la Norma.

acuerdo con la NIF 15 como resultado de que una entidad satisface una obligación de desempeño de un contrato con un cliente. Además, el FASB decidió trasladar una definición de ingreso de actividades ordinarias que está basada en la del Documento de Conceptos No 6 del FASB *Elementos de los Estados Financieros*.

- FC30 Las definiciones de un contrato y un cliente establecen conjuntamente el alcance de la NIF 15.

Definición de un contrato (Apéndice A)

- FC31 La definición de contrato de los consejos se basa en las definiciones legales comunes de un contrato en los EE.UU. y es similar a la utilizada por la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*. El IASB decidió no adoptar una definición única de un contrato para la NIC 32 y la NIF 15, porque la definición de la NIC 32 implica que los contratos pueden incluir acuerdos que no son exigibles por ley. La incorporación de estos acuerdos habría sido incongruente con la decisión de los consejos de que un contrato con un cliente debe ser exigible por ley para que una entidad reconozca los derechos y obligaciones que surgen de dicho contrato. El IASB también destacó que modificar la definición de la NIC 32 habría representado el riesgo de consecuencias no previstas en la contabilización de los instrumentos financieros.
- FC32 La definición de un contrato enfatiza que existe un contrato cuando un acuerdo entre dos o más partes crea derechos y obligaciones exigibles entre esas partes. Los consejos destacaron que el acuerdo no necesita estar por escrito para ser un contrato. Si los términos en el momento de acordarlos están por escrito, de forma oral o puestos de manifiesto por otra vía (por ejemplo, por aprobación electrónica), un contrato existe si el acuerdo crea derechos y obligaciones que son exigibles con las partes. La determinación de si un derecho u obligación contractual es exigible es una cuestión a considerar dentro del contexto del marco legal correspondiente (o marco equivalente) que existe para asegurar que se respetan los derechos y obligaciones de las partes. Los consejos observaron que los factores que determinan la exigibilidad pueden diferir entre jurisdicciones. Aunque debe haber derechos y obligaciones exigibles entre las partes para que exista un contrato, los consejos decidieron que las obligaciones de desempeño dentro del contrato podrían incluir compromisos que den lugar a que el cliente tenga una expectativa válida de que la entidad transferirá los bienes o servicios al cliente, aun cuando esos compromisos no sean exigibles (véase el párrafo FC87).
- FC33 Los consejos decidieron complementar la definición de un contrato especificando los criterios que deben cumplirse antes de que una entidad pueda aplicar el modelo de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias a ese contrato (véase el párrafo 9 de la NIF 15). Dichos criterios se derivan principalmente de los requerimientos de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias anteriores y otras normas existentes. Los consejos decidieron que cuando alguno de los criterios no se cumple, es cuestionable si el contrato establece derechos y obligaciones exigibles. La lógica de los consejos para incluir dichos criterios se trata en los párrafos FC35 a FC46.

NIIF 15 FC

FC34 Los consejos también decidieron que esos criterios se evaluarían al inicio del contrato y no se volverían a reevaluar a menos que haya una indicación de que ha habido un cambio significativo en los hechos y circunstancias (véase el párrafo 13 de la NIIF 15). Los consejos decidieron que era importante la nueva evaluación de los criterios en esos casos, porque ese cambio podría indicar claramente que los derechos y obligaciones contractuales pendientes han dejado de ser exigibles. La palabra “pendiente” del párrafo 13 de la NIIF 15 indica que los criterios se aplicarían solo a los derechos y obligaciones que todavía no se hayan transferido. Esto es, una entidad no incluiría en la nueva evaluación (y, por ello, no revertiría) ninguna cuenta por cobrar, ingreso de actividades ordinarias o activos del contrato ya reconocidos.

Las partes han aprobado el contrato y se ha comprometido a ejecutar sus obligaciones respectivas [párrafo 9(a)]

FC35 Los consejos decidieron incluir este criterio porque si las partes de un contrato no han aprobado el contrato, es cuestionable que dicho contrato sea exigible. Algunos de quienes respondieron preguntaron si los contratos orales y tácitos podrían cumplir este criterio, especialmente si es difícil verificar la aprobación de una entidad de ese contrato. Los consejos destacaron que la forma del contrato no determina, en y por sí mismo, si las partes han aprobado el contrato. En su lugar, una entidad debería considerar todos los hechos y circunstancias relevantes para evaluar si las partes tienen intención de obligarse a cumplir los términos y condiciones del contrato. Por consiguiente, en algunos casos, las partes de un contrato oral o tácito (de acuerdo con las prácticas de negocio del cliente) pueden haber acordado cumplir sus obligaciones respectivas. En otros casos, puede requerirse un contrato escrito para determinar que las partes del contrato lo han aprobado.

FC36 Además, los consejos decidieron que las partes deben comprometerse a ejecutar sus obligaciones respectivas según el contrato. Sin embargo, los consejos decidieron que una entidad y un cliente no siempre necesitarían comprometerse al cumplimiento de todos sus respectivos derechos y obligaciones del contrato para satisfacer los requerimientos del párrafo 9(a) de la NIIF 15. Por ejemplo, un contrato podría incluir un requerimiento de que el cliente compre una cantidad mínima de bienes a la entidad cada mes, pero la práctica pasada del cliente indica que éste no se compromete a comprar siempre la cantidad mínima cada mes y la entidad no exige el requerimiento de comprar dicha cantidad mínima. En ese ejemplo, el criterio del párrafo 9(a) de la NIIF 15 podría satisfacerse todavía si hay evidencia que demuestre que el cliente y la entidad están fundamentalmente comprometidos con el contrato. Los consejos destacaron que requerir que se cumplan todos los derechos y obligaciones daría lugar de forma inapropiada a no reconocer ingresos de actividades ordinarias en algunos contratos en los que las partes están fundamentalmente comprometidas con el contrato.

La entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir [párrafo 9(b)]

FC37 Los consejos decidieron incluir este criterio porque una entidad no sería capaz de evaluar la transferencia de bienes o servicios si no pudiera identificar los derechos de cada parte con respecto a esos bienes o servicios.

La entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir [párrafo 9(c)]

FC38 Los consejos decidieron incluir este criterio porque una entidad podría no ser capaz de determinar el precio de la transacción si no pudiera identificar las condiciones de pago a cambio de los bienes o servicios comprometidos.

FC39 Quienes respondieron desde el sector industrial de la construcción preguntaron si una entidad puede identificar las condiciones de pago para órdenes para las cuales el alcance del trabajo puede haber sido ya definido, aun cuando el importe especificado de contraprestación por ese trabajo no ha sido todavía determinado y pudiera no determinarse finalmente para un periodo de tiempo (algunas veces denominado como órdenes o peticiones de cambio sin precio). Los consejos aclararon que su intención no es impedir el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias en órdenes de cambio sin precio si el alcance del trabajo ha sido aprobado y la entidad espera que se apruebe el precio. Los consejos destacaron que, en esos casos, la entidad consideraría los requerimientos de las modificaciones del contrato (párrafo FC76 a FC83).

El contrato tiene fundamento comercial [párrafo 9(d)]

FC40 Los consejos decidieron incluir “esencia comercial” como un criterio cuando tratan si los ingresos de actividades ordinarias deben reconocerse en contratos con clientes que incluyen intercambios no monetarios. Sin ese requerimiento, las entidades podrían transferirse y devolverse bienes o servicios (a menudo, con poca o ninguna contraprestación en efectivo) para inflar artificialmente sus ingresos de actividades ordinarias. Por consiguiente, los consejos decidieron que una entidad no debe reconocer ingresos de actividades ordinarias por intercambios no monetarios si el intercambio no tiene esencia comercial.

FC41 Los consejos decidieron describir la esencia comercial en el párrafo 9(d) de la NIF 15 de forma que sea congruente con el significado existente en otros contextos de información financiera, tales como requerimientos existentes para transacciones de permuta. Los consejos también observaron que este criterio es importante en todos los contratos (no solo en las permutas) porque, sin la esencia comercial, es cuestionable si una entidad ha realizado una transacción que tiene consecuencias económicas. Por consiguiente, los consejos decidieron que todos los contratos deberían tener esencia comercial antes de que una entidad pueda aplicar los otros requerimientos del modelo de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias.

Es probable que la entidad cobre la contraprestación a la que tendrá derecho [párrafo 9(e)]

- FC42 Los consejos incluyeron el criterio del párrafo 9(e) de la NIIF 15 (que actúa como un umbral de cobrabilidad) porque concluyeron que la evaluación del riesgo crediticio de un cliente era una parte importante de la determinación de si un contrato es válido. Además, los consejos decidieron incluir este criterio como consecuencia de su decisión de que el riesgo crediticio del cliente no debería afectar a la medición o presentación de los ingresos de actividades ordinarias (véanse los párrafos FC259 a FC265).
- FC43 Los consejos decidieron que un umbral de cobrabilidad es una extensión de otros requerimientos del párrafo 9 de la NIIF 15 sobre la identificación del contrato. En esencia, los otros criterios del párrafo 9 requieren que una entidad evalúe si el contrato es válido y representa una transacción genuina. El umbral de cobrabilidad se relaciona con esa evaluación porque una parte clave de la evaluación de si una transacción es válida está determinando la medida en que el cliente tiene la capacidad y la intención de pagar la contraprestación acordada. Además, las entidades generalmente solo realizan contratos en los que es probable que cobren el importe al que tendrán derecho.
- FC44 Los consejos destacaron que el término “probable” tiene significados diferentes según los PCGA de los EE.UU. y las NIIF. Según los PCGA de los EE.UU., el término se definía inicialmente en el Tema 450 *Contingencias* como “es probable que ocurra”, mientras que según las NIIF probable se define como “más probable que no”. Los consejos destacaron que el uso del mismo término que tiene significados diferentes en los PCGA de los EE.UU. y en las NIIF podría dar lugar a que la contabilización no converja para determinar si se cumple el criterio del párrafo 9(e) de las NIIF 15. Sin embargo, los consejos destacaron que el término “probable” se utilizaba en alguno de los umbrales de cobrabilidad en sus requerimientos anteriores de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias y los consejos querían mantener la congruencia con esos requerimientos. (El término “razonablemente asegurado” era también utilizado en los umbrales de cobrabilidad en algunas partes de los PCGA de los EE.UU. Sin embargo, en este contexto, el FASB comprendió que en la práctica, probable y razonable asegurado tenían significado similares.) Además, los consejos observaron que en la mayoría de las transacciones, una entidad no realizaría un contrato con un cliente en el que hubiera un riesgo crediticio significativo asociado con ese cliente sin tener también protección económica adecuada para asegurar que cobraría la contraprestación. Por consiguiente, los consejos decidieron que no habría un efecto práctico significativo del significado diferente del mismo término porque la población de las transacciones que no cumpliría el criterio del párrafo 9(e) de NIIF 15 sería pequeño.
- FC45 Al determinar si es probable que una entidad cobrará el importe de la contraprestación a la que la entidad tendrá derecho, una entidad podría primero tener que determinar el importe de la contraprestación a la que la entidad tendrá derecho. Esto es porque, en algunas circunstancias, el importe de la contraprestación a la que la entidad tendrá derecho puede ser menor que

el precio señalado en el contrato. Esto podría ser porque la entidad podría ofrecer al cliente una reducción de precio (véase el párrafo 52 de la NIIF 15) o porque el importe de la contraprestación a la que una entidad tendrá derecho varía por otras razones, tales como el compromiso de una bonificación. En ninguna de esas circunstancias, una entidad considera si es probable que la entidad cobrará el importe de la contraprestación a la que tendrá derecho cuando la incertidumbre relacionada con esa contraprestación sea resuelta. La entidad evalúa si es probable el cobro de ese importe, considerando los dos aspectos siguientes:

- (a) La capacidad (es decir, la capacidad financiera) del cliente de pagar el importe de la contraprestación a la que la entidad tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios transferidos.
- (b) La intención del cliente de pagar ese importe. Los consejos observaron que una evaluación de la intención del cliente requeriría que una entidad considere todos los hechos y circunstancias, incluyendo la práctica del pasado de ese cliente o clase de cliente. Los consejos destacaron que esta evaluación debe realizarse sobre el supuesto de que el importe será exigible (es decir, la obligación de desempeño correspondiente será satisfecha y la contraprestación no está sujeta a una variabilidad adicional que pudiera afectar al derecho de la entidad a esa contraprestación).

FC46 Además, los consejos especificaron en el párrafo 9(e) de la NIIF 15 que una entidad debería evaluar solo la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que serán transferidos al cliente. Por ello, si el cliente no cumple como se acordó y, por consiguiente, la entidad respondiera a las acciones del cliente no transfiriéndole ningún bien o servicio adicional, la entidad no consideraría la probabilidad del pago de esos bienes o servicios que no se transferirían.

*Aclaraciones a la NIIF 15 (modificaciones emitidas en abril de 2016)—
temas para los cuales el IASB decidió no modificar la NIIF 15*

FC46A El GRT analizó una pregunta de implementación planteada por los interesados sobre la forma de aplicar el criterio de cobrabilidad del párrafo 9(e) de la NIIF 15 en ejemplos en los que la entidad ha recibido una contraprestación no reembolsable de un cliente con poca calidad crediticia. El análisis informó a los consejos que existen diferentes interpretaciones potenciales sobre:

- (a) cómo aplicar el criterio de cobrabilidad del párrafo 9(e) cuando no es probable que sea cobrable la contraprestación total comprometida en el contrato; e
- (b) cuándo reconocer la contraprestación distinta al efectivo recibida de un cliente como ingreso de actividades ordinarias de acuerdo con el párrafo 15 de la NIIF 15, cuando el contrato no cumple los criterios del párrafo 9 de la NIIF 15.

Evaluación de la cobrabilidad

- FC46B El párrafo 9(e) requiere que una entidad evalúe si es probable que cobre la contraprestación a la que tiene derecho a cambio de los bienes o servicios que transferirá al cliente. Esta evaluación forma parte de la Fase 1 de la NIIF 15 *Identificación del contrato (o contratos) con un cliente*. Los análisis del GRT informaron a los consejos que algunos interesados interpretaron este requerimiento en el sentido de que una entidad debería evaluar la probabilidad de cobro de toda la contraprestación comprometida en el contrato. Según esta interpretación, algunos contratos con clientes que se evalúan como que tienen poca calidad crediticia no cumplirían los criterios del párrafo 9(e), aun cuando sean, por lo demás, contratos válidos. Otros interesados afirmaron que esos contratos serían válidos si la entidad puede protegerse del riesgo crediticio.
- FC46C Los consejos destacaron que la evaluación del párrafo 9(e) requiere que una entidad considere cómo se relacionan los derechos contractuales de la entidad a la contraprestación con sus obligaciones de desempeño. Esa evaluación considera la exposición de la entidad al riesgo crediticio del cliente y las prácticas comerciales disponibles para la entidad para gestionar su exposición al riesgo crediticio a lo largo del contrato. Por ejemplo, una entidad puede dejar de proporcionar bienes o servicios al cliente o requerir pagos por adelantado. Esto es congruente con la explicación de las consideraciones de los consejos como se describen en el párrafo FC46.
- FC46D El FASB decidió modificar la guía de implementación y los ejemplos ilustrativos del Tema 606 para aclarar que una entidad debería evaluar la cobrabilidad de la contraprestación comprometida en un contrato para los bienes o servicios que se transferirán al cliente, en lugar de evaluar la cobrabilidad de la contraprestación comprometida en el contrato para todos los bienes o servicios comprometidos.
- FC46E Habiendo considerado las implicaciones más amplias de modificar la NIIF 15 antes de su fecha de vigencia, el IASB concluyó que los requerimientos existentes en la NIIF 15 y las explicaciones de los párrafos FC42 a FC46 son suficientes. El IASB destacó que espera que la práctica se desarrolle de forma congruente con las intenciones de los consejos al desarrollar el criterio de cobrabilidad del párrafo 9(e). El IASB no espera que las aclaraciones anticipadas por el FASB al párrafo del Tema 606 equivalente al párrafo 9(e) den lugar a ninguna diferencia adicional en los resultados finales. Para alcanzar su decisión, el IASB observó que una entidad generalmente no suscribe un contrato con un cliente si no considera que sea probable que cobrará la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que transferirá al cliente. Esto es congruente con el razonamiento de los consejos incluidos en el párrafo FC43. No era intención de los consejos que muchos contratos incumplieran la condición del párrafo 9(e). Sobre esta base, el IASB piensa que la población de contratos a la que puedan aplicarse las aclaraciones al párrafo 9(e) será pequeña.

Terminación del contrato

- FC46F El párrafo 15 especifica cuándo una entidad debería reconocer la contraprestación recibida de un cliente como ingresos de actividades ordinarias cuando el contrato no cumple la Fase 1 del modelo de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias. El párrafo 15(b) señala que una entidad debería reconocer los ingresos de actividades ordinarias cuando el contrato ha sido terminado y la contraprestación recibida del cliente no es reembolsable. El análisis del GRT informó a los consejos sobre la diversidad potencial en la comprensión de los interesados de cuándo un contrato está terminado. La evaluación de cuándo un contrato está terminado afecta a cuándo reconoce una entidad los ingresos de actividades ordinarias de un contrato que no cumple la Fase 1 del modelo de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias. Algunos interesados afirmaron que un contrato está terminado cuando una entidad deja de transferir los bienes o servicios comprometidos al cliente. Otros interesados afirmaron que un contrato está terminado solo cuando la entidad deja de seguir cobrando del cliente. Los interesados destacaron que los dos sucesos, a menudo, ocurren en momento diferentes del tiempo. Por ejemplo, las entidades algunas veces esperan seguir cobrando por un periodo significativo de tiempo después de haber dejado de transferir bienes o servicios al cliente. En consecuencia, la contraprestación no reembolsable recibida del cliente puede reconocerse como un pasivo por un periodo significativo de tiempo durante el cual una entidad espera seguir cobrando, aun cuando pueda haber dejado de transferir los bienes o servicios comprometidos al cliente y no tiene obligaciones adicionales de transferir bienes o servicios al cliente.
- FC46G El FASB decidió modificar el párrafo 60610257 del Tema 606 (equivalente al párrafo 15 de la NIF 15) para añadir un suceso adicional en el que una entidad debería reconocer cualquier contraprestación recibida como ingresos de actividades ordinarias. Se espera que esta modificación permita que una entidad reconozca cualquier contraprestación recibida como ingresos de actividades ordinarias cuando (a) haya transferido el control de los bienes o servicios con los que se relaciona la contraprestación recibida; (b) la entidad ha dejado de transferir bienes o servicios adicionales y no tiene obligación de seguir transfiriéndolos, y (c) la contraprestación recibida del cliente no es reembolsable.
- FC46H El IASB destacó que los contratos, a menudo, especifican que una entidad tiene el derecho de terminar el contrato en caso de impago del cliente y que esto no afectaría, generalmente, a los derechos de la entidad de recuperar los importes debidos por el cliente. El IASB también destacó que la decisión de una entidad de dejar de seguir cobrando no afectaría habitualmente a los derechos de la entidad y a las obligaciones del cliente según el contrato con respecto a la contraprestación debida por el cliente. Sobre esta base, el IASB concluyó que los requerimientos existentes de la NIF 15 son suficientes para que una entidad concluya, sin ninguna aclaración adicional, que un contrato está terminado cuando deja de proporcionar bienes o servicios al cliente. Algunos miembros del IASB también expresaron su preocupación sobre el potencial de consecuencias no prevista en relación con otras áreas de las NIF si la

terminación del contrato fuera definida en la NIIF 15. Por consiguiente, el IASB decidió no modificar el párrafo 15.

Contabilización de los contratos que no cumplen los criterios del párrafo 9

- FC47 Los consejos decidieron incluir los requerimientos de los párrafos 14 a 16 de la NIIF 15 en respuesta a las preguntas de algunos de los que respondieron sobre la forma en que una entidad debería contabilizar sus derechos y obligaciones cuando un contrato no cumple los criterios del párrafo 9 de la NIIF 15. Los que respondieron estaban preocupados porque si un contrato no cumplía los criterios del párrafo 9 de la NIIF 15, en ausencia de requerimientos específicos, una entidad buscaría guías alternativas y potencialmente aplicaría el modelo de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por analogía, lo que podría no dar lugar a una contabilización apropiada. Por consiguiente, los consejos especificaron que en casos en los que el contrato no cumple los criterios del párrafo 9 de la NIIF 15, una entidad debería reconocer la contraprestación recibida como ingresos de actividades ordinarias solo cuando haya tenido lugar uno de los sucesos del párrafo 15 de la NIIF 15 o la entidad evalúe nuevamente los criterios del párrafo 9 de la NIIF 15 y el contrato cumpla posteriormente esos criterios.
- FC48 Los requerimientos del párrafo 15 son congruentes con las razones de los consejos para el desarrollo del párrafo 9 de la NIIF 15, que es filtrar los contratos que pueden no ser válidos y que no representan transacciones genuinas, y por ello, reconocer ingresos de actividades ordinarias para esos contratos no proporcionaría una representación fiel de estas transacciones. Los requerimientos, por ello, excluyen que una entidad reconozca ingresos de actividades ordinarias hasta que el contrato esté completo o cancelado o hasta que indique una nueva evaluación posterior que el contrato cumple todos los criterios del párrafo 9 de la NIIF 15. Los consejos destacaron que este enfoque es similar al “método del depósito” que fue incluido anteriormente en los PCGA de los EE.UU. y que se aplicaba cuando no había la consumación de una venta.
- FC49 Los consejos consideraron si incluir los requerimientos de la baja en cuentas del activo (y, por ello, los requerimientos de reconocimiento de los costos) para activos relacionados con un contrato que no cumple los criterios del párrafo 9 del NIIF 15. Sin embargo, los consejos decidieron no incluir requerimientos para la baja en cuentas del activo para estos tipos de transacciones, porque incluir esos requerimientos estaría fuera del alcance de este proyecto. (Sin embargo, el FASB añadió algunas guías para la baja en cuentas de activos de otras Normas para transacciones fuera del alcance de los requerimientos— esto es, para la transferencia de activos no financieros. Véanse los párrafos FC494 a FC503.) Los consejos destacaron que las entidades deberían aplicar las NIIF existentes y los PCGA de los EE.UU. a los activos relacionados con contratos que no cumplen los criterios del párrafo 9 de la NIIF 15.

Contratos totalmente sin ejecutar

[Referencia: párrafo 12]

- FC50 Los consejos decidieron que la NIIF 15 no debería aplicarse a contratos totalmente sin ejecutar si cada parte del contrato tiene el derecho exigible de forma unilateral de cancelar el contrato sin penalización. Esos contratos no afectarían a la situación o rendimiento financiero de una entidad hasta que una de las partes cumpla. Por el contrario, podría haber un efecto sobre la situación o el rendimiento financiero de una entidad si solo una parte pudiera cancelar un contrato totalmente sin ejecutar sin penalización. Por ejemplo, si solo el cliente pudiera cancelar el contrato totalmente sin ejecutar sin penalización, la entidad está obligada a estar disponible para actuar a la discreción del cliente. De forma análoga, si solo la entidad pudiera cancelar el contrato totalmente sin ejecutar sin penalización, tiene un derecho exigible al pago del cliente si opta por cumplir.
- FC51 De acuerdo con la NIIF 15, los derechos y obligaciones de una entidad en contratos no cancelables totalmente sin ejecutar se miden al mismo importe y, por ello, se compensarían el uno con el otro al inicio. Sin embargo, incluyendo esos contratos dentro del alcance de la NIIF 15, una entidad proporcionaría información adicional sobre un cambio en su situación financiera que procediera de la realización de esos contratos, esto es, revelando el importe del precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño pendientes en ese contrato totalmente sin ejecutar (véase el párrafo 120 de la NIIF 15).

Definición de un cliente (párrafo 6 y Apéndice A)

- FC52 Los consejos decidieron definir el término “cliente” para permitir que una entidad distinga contratos que deben contabilizarse según la NIIF 15 (es decir, contratos con clientes) de contratos que deben contabilizarse según otros requerimientos.
- FC53 La definición de un cliente en la NIIF 15 se refiere a las actividades ordinarias de una entidad. Algunos de quienes respondieron pidieron a los consejos que aclararan el significado de actividades ordinarias; sin embargo, los consejos decidieron no proporcionar requerimientos adicionales, porque la idea de actividades ordinarias se deriva de las definiciones de ingresos de actividades ordinarias de los marcos conceptuales respectivos de los consejos. En concreto, la descripción del *Marco Conceptual* del IASB de ingresos de actividades ordinarias se refiere de forma específica a “las actividades ordinarias de una entidad” y la definición de ingresos de actividades ordinarias del Documento de Conceptos No. 6 del FASB se refiere a la idea de “las operaciones fundamentales o más importantes en marcha”. Como se destacó en el párrafo FC29, los consejos no reconsideraron esas definiciones como parte del proyecto de Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias.
- FC54 Algunos de quienes respondieron pidieron a los consejos que aclararan si las partes de algunos tipos comunes de contratos (por ejemplo, contratos con colaboradores o socios) cumplirían la definición de un cliente. Sin embargo, los consejos decidieron que no sería viable desarrollar guías de aplicación que se aplicaran uniformemente a varios sectores industriales porque la

NIIF 15 FC

naturaleza de la relación (es decir, proveedor-cliente frente a colaboración o sociedad) dependería de los términos y condiciones específicos de esos contratos. Los consejos observaron que en muchos acuerdos destacados por los que respondieron, una entidad necesitaría considerar todos los hechos y circunstancias relevantes, tales como el propósito de las actividades llevadas a cabo por la contraparte, para determinar si ésta es un cliente. Los siguientes son ejemplos de acuerdos en los que una entidad necesitaría hacer esa evaluación:

- (a) colaboración en esfuerzos en investigación y desarrollo entre entidades biotecnológicas y farmacéuticas o acuerdos similares en los sectores industriales aeroespacial y de defensa, tecnología y salud o en educación superior;
- (b) acuerdos en el sector industrial del gas y petróleo en los que los socios de una plataforma marítima de gas y petróleo pueden hacer mutuamente pagos para cancelar las diferencias entre sus derechos proporcionales a los volúmenes de producción de la plataforma durante un periodo de presentación; e
- (c) acuerdos en el sector industrial de las entidades sin fines de lucro en el que una entidad recibe subvenciones y patrocinios por actividades de investigación y el concedente o patrocinador puede especificar la forma en que se utilizará cualquier actividad de investigación.

FC55 Los consejos destacaron que un contrato con un colaborador o un socio (por ejemplo, un acuerdo conjunto como se define en la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, o un acuerdo de colaboración dentro del alcance del Tema 808 *Acuerdos de Colaboración*, podría estar dentro del alcance de la NIIF 15 si ese colaborador o socio cumple la definición de un cliente para alguna o todas las condiciones del acuerdo.

FC56 Los consejos también destacaron que en algunos casos podría ser apropiado para una entidad aplicar los principios de la NIIF 15 a algunas transacciones con colaboradores o socios. Por ejemplo, una entidad podría considerar aplicar la NIIF 15 a un acuerdo o sociedad de colaboración, siempre que esta aplicación sea apropiada de acuerdo con la *NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* o, para una entidad que aplique los PCGA de los EE.UU., siempre que no haya más requerimientos normativos relevantes en los PCGA de los EE.UU.

FC57 A pesar de la decisión de los consejos de que solo los contratos con clientes deben contabilizarse según la NIIF 15, los consejos también decidieron que algunos de los requerimientos de la NIIF 15 deberían aplicarse a la transferencia de activos no financieros que no son un producto de las actividades ordinarias de una entidad (véanse los párrafos FC494 a FC503).

Intercambios de productos para facilitar una venta a un tercero [párrafo 5(d)]

- FC58 En sectores industriales con productos homogéneos, es frecuente para las entidades en la misma línea de negocio se intercambien productos para facilitar las ventas a clientes o potenciales clientes distintos de las partes que intervienen en el intercambio. Por ejemplo, un proveedor de petróleo puede permutar inventario con otro para reducir los costos de transporte, satisfaciendo las necesidades inmediatas de inventario, o para facilitar de otro modo la venta de petróleo al cliente final. Los consejos destacaron que la parte que intercambia el inventario con la entidad cumple la definición de un cliente, porque ha contratado con la entidad la obtención de un producto de las actividades ordinarias de la entidad. Por consiguiente, en ausencia de requerimientos específicos, una entidad podría reconocer ingresos de actividades ordinarias una vez por el intercambio de inventario y otra por su venta al cliente final. Los consejos decidieron que este resultado sería inapropiado por las siguientes razones:
- (a) habría incluido ingresos de actividades ordinarias y gastos y hecho difícil a los usuarios de los estados financieros evaluar el rendimiento y márgenes brutos de la entidad durante el periodo de presentación; e
 - (b) algunos ven la contraparte en esos acuerdos como que actúa también como un proveedor y no como un cliente.

- FC59 Los consejos consideraron la modificación de la definición de un cliente. Sin embargo, rechazaron esa alternativa debido a la preocupación por las consecuencias no previstas. Por consiguiente, los consejos decidieron excluir del alcance de la NIIF 15 las transacciones que involucren intercambios no monetarios entre entidades en la misma línea de negocio para facilitar la venta a clientes o posibles clientes. El FASB destacó que estos intercambios deberían mantenerse dentro del alcance del Tema 845 sobre transacciones no monetarias.

Contratos con clientes fuera del alcance de los requerimientos (párrafo 5)

- FC60 Los consejos también excluyeron del alcance de la NIIF 15 tres tipos de contratos con clientes que se abordan en otras Normas:
- (a) arrendamientos;
 - (b) contratos de seguro;³ y
 - (c) instrumentos financieros y otros derechos u obligaciones contractuales dentro del alcance de otras Normas de los consejos.

³ La NIIF 17 *Contratos de Seguro*, emitida en mayo de 2017, permite que una entidad elija si aplicar la NIIF 17 o NIIF 15 a contratos de servicio de comisión fija que cumplen la definición de un contrato de seguro. Las consideraciones del Consejo al permitir esta opción están establecidas en el párrafo FC95 a FC97 de los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 17.

NIIF 15 FC

- FC61 Algunos de quienes respondieron pidieron al FASB aclarar qué se entiende por “derechos u obligaciones contractuales” en el párrafo 5 de los requerimientos, porque estas personas señalaron que no está claro si los acuerdos de instrumentos financieros que se abordaban en otra parte de la Codificación, tales como cartas de crédito y compromisos de préstamo (abordados en el Tema 440 *Compromisos*), se incluirían dentro del alcance del Tema 606. El FASB destacó que su intención es que si requerimientos específicos en otros Temas de la Codificación tratan una transacción, deben aplicarse los requerimientos más detallados de esos otros Temas en lugar de los del Tema 606. Por ejemplo, el FASB decidió excluir del alcance del Tema 606 las garantías (distintas de las garantías del producto) que están dentro del alcance de Tema 460 *Garantías*, porque el objeto de los requerimientos de contabilización existente para esos acuerdos de garantía se relacionan principalmente con el reconocimiento y medición de un pasivo por garantía.
- FC62 Algunos de quienes respondieron entendían que excluir algunos contratos con clientes del alcance de la NIIF 15 (tales como los identificados en el párrafo FC60) podría perpetuar el desarrollo de guías de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias de transacciones específicas o sectores industriales específicos, lo cual sería incongruente con el objetivo señalado del proyecto de Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias. Los consejos no estuvieron de acuerdo con esa opinión. En opinión de los consejos, la NIIF 15 les proporciona un marco para considerar cuestiones de ingresos de actividades ordinarias en otros proyectos de emisión de normas. Los consejos decidieron que, dentro del contexto de esos otros proyectos, una base diferente de contabilización de dichos contratos con clientes podría proporcionar a los usuarios de los estados financieros información más relevante.
- FC63 Otros que respondieron identificaron lo que percibían como una contradicción dentro del alcance de los requerimientos de la NIIF 15 y de la NIIF 9. Quienes respondieron señalaron que algunos de los requerimientos para la contabilización de los activos de los contratos (que cumplirían la definición de un activo financiero) son incongruentes con los requerimientos de las Normas de instrumentos financieros para la contabilización de los activos financieros. Por ejemplo, en algunos casos un activo de un contrato no requiere que se ajuste por el valor temporal del dinero (véase el párrafo FC236), y en otros casos el activo del contrato puede ser inicialmente medido por un importe que excluye algunos de los flujos de efectivo esperados si el precio de la transacción incluye contraprestación variable (véanse los párrafos FC189 a FC223). Sin embargo, el IASB no estuvo de acuerdo con ellos. El IASB destacó que los requerimientos del párrafo 5 de la NIIF 15 [junto con el párrafo 2(k) de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, que es una modificación consiguiente a la NIC 39 por la NIIF 15] son claros en que cuándo un activo del contrato está dentro del alcance de la NIIF 15 no está dentro del alcance de la NIIF 9.

Contratos parcialmente dentro del alcance de otras Normas (párrafo 7)

- FC64 Algunos contratos con clientes están parcialmente dentro del alcance de la NIIF 15 y parcialmente dentro del alcance de otras Normas (por ejemplo, un arrendamiento con un contrato de servicios). Los consejos decidieron que sería inapropiado en esos casos para una entidad contabilizar el contrato en su totalidad de acuerdo con una norma u otra. Esto es porque podría dar lugar a resultados de contabilización diferentes dependiendo de si los bienes o servicios se vendían sobre una base independiente o junto con otros bienes o servicios.
- FC65 Los consejos consideraron si los requerimientos de la NIIF 15 deben ser el enfoque de incumplimiento para separar un contrato y asignar la contraprestación a cada parte. Sin embargo, surgen cuestiones específicas en la separación de contratos que no están dentro del alcance de la NIIF 15. Por ejemplo, un instrumento financiero o un contrato de seguro podrían requerir que una entidad proporcione servicios que están mejor contabilizados de acuerdo con la NIIF 9, Subtema 942-605 *Servicios Financieros – Depósito y Préstamo – Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias*, NIIF 4 *Contratos de Seguro*⁴, o Subtema 944-605 *Servicios Financieros – Seguro – Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias*.
- FC66 Por consiguiente, los consejos decidieron que si otras Normas especifican la forma de separar o medir inicialmente partes de un contrato, una entidad debería primero aplicar esas Normas. En otras palabras, la Norma más específica tendría prioridad en la contabilización de una parte del contrato y cualquier contraprestación residual debe asignarse a la parte (o partes) del contrato dentro del alcance de la NIIF 15. Este razonamiento es congruente con el principio de la NIIF 15 relacionado con el alcance, que es que debe aplicarse otra Norma a la parte del contrato o acuerdo si esa Norma proporciona requerimientos específicos para esa parte del contrato o acuerdo. La decisión de los consejos es también congruente con los requerimientos de acuerdos de elementos múltiples de los PCGA de los EE.UU. que se sustitúan por el Tema 606. Los consejos destacaron que esta decisión da lugar a que cualquier descuento en el acuerdo global se asignase a la parte del acuerdo dentro del alcance de la NIIF 15.

Identificación del contrato (párrafos 9 a 16)

- FC67 Los consejos decidieron que el modelo de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias se aplicaría a un contrato con un cliente solo cuando se cumplen los criterios del párrafo 9 de la NIIF 15. La lógica de los consejos para incluir dichos criterios se trata en los párrafos FC33 a FC46.
- FC68 La NIIF 15 se aplica a un contrato único con un cliente. En muchos casos, el contrato que se contabiliza por separado será un contrato individual negociado con el cliente. Sin embargo, la estructura y alcance de un contrato puede variar dependiendo de la forma en que las partes del contrato decidan

⁴ La NIIF 17 *Contratos de Seguro*, emitida en mayo de 2017, sustituyó la NIIF 4.

registrar su acuerdo. Por ejemplo, puede haber razones legales o comerciales para que las partes usen más de un contrato para documentar la venta de bienes o servicios relacionados o para utilizar un contrato único para documentar la venta de bienes o servicios no relacionados. Uno de los objetivos de los consejos al desarrollar la NIIF 15 es que la contabilización de un contrato debería depender los derechos u obligaciones presentes de una entidad en lugar de sobre la forma en que la entidad estructura el contrato.

Aplicación de la NIIF 15 a nivel de cartera

[Referencia: párrafo 4]

FC69 La NIIF 15 especifica la contabilización requerida para un contrato individual. Muchas entidades tienen un gran número de contratos y como consecuencia quienes respondieron destacaron problemas prácticos para aplicar el modelo sobre una base de contrato por contrato. Éstos cuestionaron que fuera siempre necesario aplicar la NIIF 15 sobre una base de contrato por contrato. Los consejos observaron que la forma en que una entidad aplica el modelo a sus contratos no es un tema para el cual los consejos deberían especificar requerimientos. No obstante, a la luz de la información recibida, los consejos decidieron incluir una solución práctica en el párrafo 4 de la NIIF 15 para reconocer que una forma práctica de aplicar la NIIF 15 a algunos contratos podría ser utilizar un “enfoque de cartera”. Los consejos reconocieron que una entidad necesitaría aplicar el juicio para seleccionar el tamaño y composición de la cartera de forma tal que espere razonablemente que la aplicación del modelo de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias a la cartera no diferiría de forma significativa de su aplicación a contratos individuales u obligaciones de desempeño en esa cartera. En sus deliberaciones, los consejos indicaron que no pretendían que una entidad evaluara de forma cuantitativa cada resultado, sino que deba ser capaz de adoptar un enfoque razonable para determinar las carteras que fueran apropiadas para sus tipos de contratos.

FC70 Los consejos observaron que puesto que es una forma práctica de aplicar la NIIF 15, el enfoque de cartera puede ser particularmente útil en algunos sectores industriales en los que una entidad tiene un gran número de contratos similares y que aplicar el modelo por separado para cada contrato puede no ser poco práctico. Por ejemplo, las entidades en el sector industrial de las telecomunicaciones explicaron que la implementación de sistemas de contabilización para determinar el precio de venta independiente para los bienes o servicios comprometidos en cada contrato y, sucesivamente, asignar el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño identificadas en ese contrato sería complejo y costoso (véanse los párrafos FC287 a FC293).

Combinación de contratos (párrafo 17)

FC71 Los consejos decidieron incluir los requerimientos del párrafo 17 de la NIIF 15 para cuando una entidad debiera combinar dos o más contratos y contabilizarlos como un solo contrato. Esto es porque, en algunos casos, el importe y calendario de los ingresos de actividades ordinarias podrían diferir dependiendo de si una entidad contabiliza dos o más contratos de forma separada o como un solo contrato.

- FC72 Los consejos decidieron que realizar contratos aproximadamente al mismo tiempo es una condición necesaria para que se combinen. Esa decisión es congruente con el objetivo de identificar el contrato que se va a contabilizar como una unidad de registro porque esa evaluación también se realiza al inicio del contrato.
- FC73 Los consejos decidieron que además de realizar contratos aproximadamente al mismo tiempo, éstos deberían satisfacer uno o más de los criterios del párrafo 17 de la NIF 15 para que se combinen los contratos. Los consejos observaron que cuando se cumple alguno de los criterios (a) o (b) del párrafo 17 de la NIF 15, la relación entre la contraprestación en los contratos (es decir, la interdependencia del precio) es tal que si esos contratos no se combinaran, el importe de la contraprestación asignada a las obligaciones de desempeño en cada contrato podría no representar fielmente el valor de los bienes o servicios transferidos al cliente. Los consejos decidieron incluir el criterio del párrafo 17(c) de la NIF 15 para evitar la posibilidad de que una entidad pudiera efectivamente sortear los requerimientos para la identificación de las obligaciones de desempeño dependiendo de la forma en que la entidad estructura sus contratos.
- FC74 Los consejos aclararon que para que dos o más contratos se combinen, deben ser con el mismo cliente. Sin embargo, los consejos reconocieron que en algunas situaciones, los contratos con partes relacionadas (como se define en la NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas* y el Tema 850 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas* deben combinarse si existen interdependencias entre los contratos separados con dichas partes relacionadas. Por ello, en esas situaciones, la combinación de contratos con las partes relacionadas da lugar a una representación más apropiada del importe y calendario del reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias.
- FC75 Los consejos también consideraron si especificar que todos los contratos deben combinarse si se negociaron como un paquete para lograr un objetivo comercial único, independientemente de si dichos contratos se realizaron aproximadamente en la misma fecha con el mismo cliente. Sin embargo, los consejos decidieron no hacer esto, primero porque les preocupaba que hacerlo podría haber tenido la consecuencia no intencionada de que una entidad combine demasiados contratos y no refleje fielmente el desempeño de la entidad. Además, los consejos decidieron que una entidad debería aplicar el juicio profesional para determinar si un contrato se realiza “en, o aproximadamente, el mismo momento”. Sin embargo, los consejos destacaron que cuanto mayor sea el periodo entre los compromisos de las partes de los contratos, mayor será la probabilidad de que las circunstancias económicas que afecten a las negociaciones hayan cambiado.

Modificaciones del contrato (párrafos 18 a 21)

- FC76 Los consejos observaron que los requerimientos de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias anteriores no incluían un marco general para la contabilización de las modificaciones del contrato. Por ello, los consejos decidieron incluir los requerimientos con respecto a las modificaciones del contrato en la NIF 15 para mejorar la congruencia en la

contabilización de las modificaciones del contrato. A medida que se desarrollaba el modelo de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias, los consejos propusieron enfoques distintos para contabilizar las modificaciones del contrato. Sin embargo, cada enfoque se desarrolló con el objetivo global de reflejar fielmente los derechos y obligaciones de una entidad en el contrato modificado. Los consejos concluyeron que para representar fielmente los derechos y obligaciones que surgen de un contrato modificado, una entidad debería contabilizar algunas modificaciones de forma prospectiva y para otras sobre una base de actualización acumulada.

FC77 Los consejos decidieron que una modificación de contrato debe contabilizarse de forma prospectiva si los bienes o servicios comprometidos adicionalmente son distintos y la fijación del precio de dichos bienes o servicios refleja su precio de venta independiente (véase el párrafo 20 de la NIIF 15). Los consejos decidieron que cuando se cumplen esos criterios, no existe diferencia económica entre que una entidad realice un contrato separado por bienes o servicios adicionales y que modifique un existente.

FC78 Los consejos decidieron que la modificación de un contrato debe contabilizarse de forma prospectiva cuando los bienes o servicios a proporcionar después de la modificación son distintos de los ya proporcionados (véase el párrafo 21(a) de la NIIF 15). Los consejos decidieron que este debe ser el caso independientemente de si la fijación del precio de los bienes o servicios adicionales comprometidos reflejaba sus precios de venta independientes. Esto es así porque la contabilización de esos tipos de modificaciones sobre una base de actualización acumulada podría ser compleja y no representar necesariamente de forma fiel la esencia económica de la modificación, porque dicha modificación se negocia después del contrato original y se basa en nuevos hechos y circunstancias. Por ello, este enfoque evita la apertura de la contabilización anterior de obligaciones de desempeño satisfechas con anterioridad y, por ello, evita ajustes en los ingresos de actividades ordinarias de obligaciones de desempeño satisfechas.

FC79 A algunos de quienes respondieron les preocupaba que se requiriera que una entidad utilice también una base de actualización acumulada para contabilizar las modificaciones de un contrato con una obligación de desempeño única que está formada por una serie de bienes o servicios distintos. Esos contratos habitualmente incluyen servicios repetitivos, tales como contratos de energía o de servicios temporales de telefonía móvil. Los consejos consideraron dichas preocupaciones y aclararon en el párrafo 21(a) de la NIIF 15 que la determinación de si una modificación se contabiliza prospectivamente depende de si los compromisos pendientes del contrato son para bienes o servicios distintos. Este es el caso incluso si una entidad determina que tiene una sola obligación de desempeño, siempre que ésta represente una serie de bienes o servicios distintos (véanse los párrafos FC113 a FC116).

FC80 Los consejos decidieron que si los bienes o servicios pendientes no son distintos y son parte de una obligación de desempeño única que se satisface parcialmente (es decir, una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo), una entidad debería reconocer el efecto de la modificación sobre una base de actualización acumulada. Esto requiere que una entidad actualice el

precio de la transacción y la medida del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño, ambas de las cuales pueden cambiar como consecuencia de la modificación del contrato. Ese enfoque es particularmente relevante en el sector industrial de la construcción y generalmente aceptado en éste, porque una modificación de esos tipos de contratos habitualmente no daría lugar a la transferencia de bienes o servicios adicionales distintos de los comprometidos en el contrato existente.

FC81 Quienes respondieron también preguntaron por la forma en que los requerimientos para las modificaciones de los contratos se aplicarían a órdenes de cambio sin precio fijado (véase el párrafo FC39) y a reclamaciones de contratos (es decir, modificaciones específicas en las que los cambios en el precio y alcance no están aprobados o están en conflicto). Las NIIF y los PCGA de los EE.UU. anteriormente incluían guías específicas para las órdenes de cambios sin precio fijado y reclamaciones de contratos dentro de los contratos tipo de la construcción y de la producción. Los consejos decidieron que no era necesario proporcionar requerimientos específicos para la contabilización de estos tipos de modificaciones porque la NIIF 15 incluye los requerimientos correspondientes, específicamente:

- (a) los párrafos 18 y 19 de la NIIF 15 requieren que una entidad determine si los derechos y obligaciones de las partes para con el contrato creados o cambiados por una orden de cambio o reclamación de contrato sin precio fijado son exigibles;
- (b) el párrafo 19 de la NIIF 15 requiere que una entidad estime el cambio del precio de la transacción por la orden de cambio o reclamación del contrato sin precio fijado; y
- (c) el párrafo 21 de la NIIF 15 requiere que una entidad determine si la orden de cambio o reclamación del contrato sin precio fijado debe contabilizarse sobre una base prospectiva o de actualización acumulada.

Interacción entre cambios en el precio de la transacción y las modificaciones del contrato

FC82 El Proyecto de Norma de 2011 proponía que una entidad contabilizara las modificaciones del contrato que dieran lugar solo a un cambio en el precio del contrato sobre una base de actualización acumulada, porque esto sería congruente con los requerimientos para cambios en el precio de la transacción (como consecuencia de los cambios en la estimación de la contraprestación variable). En sus nuevas deliberaciones, los consejos destacaron que la propuesta daría lugar a resultados de contabilización muy diferentes dependiendo de si se incluyera un bien o servicio distinto en la modificación. Esto es así porque las modificaciones que cambian solo el precio se contabilizarían sobre una base de actualización acumulada, mientras que las modificaciones en las que se añade al contrato un bien o servicio distinto (sin importar lo pequeño que sea) al mismo tiempo que un cambio de precio se contabilizarían sobre una base prospectiva. Además, los consejos destacaron que los cambios en el precio de la transacción que surgen de una modificación de un contrato y los cambios en las expectativas de la contraprestación

variable son el resultado de sucesos económicos diferentes—un cambio en la expectativa de la contraprestación variable surge de un cambio en una variable que se identificó y acordó al inicio del contrato, mientras que un cambio en el precio que surge de una modificación de un contrato aparece por una negociación separada y posterior entre las partes del contrato. Por consiguiente, los consejos decidieron que la modificación de un contrato que dé lugar solo a un cambio en el precio del contrato debe contabilizarse de forma que sea congruente con otras modificaciones del contrato. **[Referencia: párrafo 90]**

FC83 Algunos de los que respondieron solicitaron que los consejos aclararan la forma en que una entidad debería asignar un cambio en el precio de la transacción que tiene lugar después de una modificación del contrato [que es contabilizado de acuerdo con el párrafo 21(a) de la NIIF 15] pero que el cambio del precio de la transacción se atribuye a un importe de la contraprestación variable acordada antes de la modificación. Esto puede ocurrir porque la estimación del importe de la contraprestación variable en el contrato inicial ha variado o ha dejado de estar limitada. De forma específica, los que respondieron preguntaron si, en dichas circunstancias, una entidad debería asignar el correspondiente cambio en el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño del contrato modificado, o a las obligaciones de desempeño identificadas en el contrato antes de la modificación (es decir, el contrato inicial), incluyendo la asignación a las obligaciones de desempeño que ya fueron satisfechas antes de la modificación. En respuesta a esa pregunta, los consejos aclararon en el párrafo 90 de la NIIF 15 que la asignación del cambio en el precio de la transacción en esas circunstancias depende de si, y la medida en que, el cambio en el precio de la transacción es atribuible a un importe de la contraprestación variable acordada antes de la modificación. Al proporcionar esta aclaración, los consejos destacaron que sería apropiado en esas circunstancias asignar un cambio en el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño identificadas en el contrato inicial, si la contraprestación variable acordada y la resolución de la incertidumbre asociada con ese importe de la contraprestación variable no se ven afectadas por la modificación del contrato.

Identificación de las obligaciones de desempeño

Definición de una obligación de desempeño (Apéndice A)

FC84 La NIIF 15 distingue entre obligaciones de proporcionar bienes o servicios a un cliente y otras obligaciones mediante la definición de las primeras como obligaciones de desempeño. El concepto de una obligación de desempeño es similar a los conceptos de entregables, componentes o elementos de un contrato contenidos en Normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias. Aunque el concepto de una obligación de desempeño está implícito en las Normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias, el término “obligación de desempeño” no ha sido definido con anterioridad.

- FC85 El objetivo de los consejos al desarrollar la definición de una obligación de desempeño era asegurar que las entidades identifiquen apropiadamente la unidad de registro para los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente. Los consejos decidieron que puesto que el modelo de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias es un modelo de precio asignado a la transacción, la identificación de una unidad de registro que dé sentido y que represente los bienes y servicios en los contratos es fundamental a efectos de reconocer los ingresos de actividades ordinarias sobre una base que represente fielmente el desempeño de la entidad al transferir los bienes o servicios al cliente.
- FC86 Los consejos decidieron que una obligación de desempeño podría ser cualquiera de las siguientes:
- (a) un bien o servicio (o un paquete de bienes o servicios) que es distinto (véanse los párrafos FC94 a FC112); o
 - (b) una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente los mismos y que tienen el mismo patrón de transferencia (véanse los párrafos FC113 a FC116).

Identificación de los bienes o servicios comprometidos (párrafos 24 y 25)

- FC87 Antes de que una entidad pueda identificar sus obligaciones de desempeño en un contrato con un cliente, necesitaría primero identificar todos los bienes o servicios comprometidos en ese contrato. Los consejos destacaron que en muchos casos, todos los bienes o servicios comprometidos en un contrato podrían identificarse explícitamente en dicho contrato. Sin embargo, en otros casos, los compromisos de proporcionar bienes o servicios podrían estar implícitos en las prácticas de negocio tradicionales de la entidad. Los consejos decidieron que estos compromisos implícitos deben considerarse para determinar las obligaciones de desempeño de la entidad, si dichas prácticas crean una expectativa válida en el cliente de que la entidad transferirá un bien o servicio (por ejemplo, algunas actualizaciones de software cuando estén - y si llegaran a estar - disponibles). Los consejos también destacaron que los compromisos implícitos en el contrato no necesitan ser exigibles por ley. Si el cliente tiene una expectativa válida, entonces vería esos compromisos como parte del intercambio negociado (es decir, bienes o servicios que espera recibir y por los cuales ha pagado). Los consejos destacaron que en ausencia de estos requerimientos desarrollados por los consejos, una entidad podría reconocer toda la contraprestación en un contrato como ingresos de actividades ordinarias aun cuando la entidad continúe teniendo compromisos (implícitos) pendientes relacionados con el contrato con el cliente.
- FC88 Algunos de quienes respondieron sugirieron que algunos bienes o servicios comprometidos deben excluirse del alcance de la NIF 15 y contabilizarse como gastos de marketing u obligaciones secundarias, aun cuando dichos compromisos cumplirían la definición de una obligación de desempeño. Ejemplos de estos bienes o servicios comprometidos pueden incluir teléfonos “gratuitos” proporcionados por entidades de telecomunicaciones,

mantenimiento “gratuito” proporcionado por fabricantes de automóviles y puntos de fidelización de clientes concedidos por supermercados, líneas aéreas y hoteles. Los que respondieron señalaron que los ingresos de actividades ordinarias deben reconocerse solo para los bienes o servicios que el cliente ha contratado y no lo que se considera que son incentivos de marketing y otras obligaciones secundarias.

FC89 Los consejos observaron que cuando un cliente contrata con una entidad un paquete de bienes o servicios, puede ser difícil y subjetivo para la entidad identificar los principales bienes o servicios que el cliente ha contratado. Además, el resultado de esa evaluación podría variar significativamente dependiendo de si la entidad lleva a cabo la evaluación desde la perspectiva de su modelo de negocio o desde la perspectiva del cliente. Por consiguiente, los consejos decidieron que todos los bienes o servicios comprometidos con un cliente como consecuencia de un contrato dan lugar a obligaciones de desempeño porque dichos compromisos se realizaron como parte del intercambio negociado entre la entidad y su cliente. Aunque la entidad pudiera considerar que esos bienes o servicios son incentivos de marketing o secundarios, éstos son bienes o servicios por los que el cliente paga y a los que la entidad debería asignar contraprestación a efectos del reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias. Sin embargo, los consejos observaron que en algunos casos, una entidad podría proporcionar incentivos al cliente que no representarían una obligación de desempeño si dichos incentivos se proporcionan de forma independiente del contrato que se diseñó como seguro. (Véanse los párrafos FC386 a FC395 para el tratamiento adicional de incentivos de marketing y la contabilización de las opciones del cliente de adquirir bienes o servicios adicionales.)

FC90 Por razones similares, los consejos decidieron no eximir a una entidad de contabilizar las obligaciones de desempeño que la entidad pudiera considerar como superficial o intrascendente.⁵ En su lugar, una entidad debería evaluar si dichas obligaciones de desempeño son no significativas para sus estados financieros como se describe en la NIC 8 y el Documento de Conceptos No. 8 del FASB *Marco Conceptual para la Información Financiera*.

FC91 Para ayudar a una entidad a identificar los bienes o servicios comprometidos, la NIIF 15 proporciona ejemplos de los tipos de compromisos que pueden representar bienes o servicios para el cliente. En respuesta a la información recibida, los consejos aclararon que los siguientes pueden también representar bienes o servicios comprometidos:

- (a) provisión de un servicio consistente en permanecer disponible o de hacer que bienes o servicios estén disponibles (véase el párrafo FC160);
e

5 El FASB posteriormente decidió modificar el Tema 606 para señalar que no se requiere que una entidad evalúe si los bienes o servicios comprometidos son obligaciones de desempeño si no son significativas dentro del contexto del contrato con el cliente. Las consideraciones del IASB para decidir no hacer modificaciones similares a la NIIF 15 se explican en los párrafos FC116A a FC116E.

- (b) concesión de derechos a bienes o servicios a ser proporcionados en el futuro (véase el párrafo FC92).

[Referencia: párrafo 26]

- FC92 Los consejos observaron que era importante aclarar que la concesión de un derecho a bienes o servicios a ser proporcionados en el futuro, tales como cuando una entidad se compromete a proporcionar bienes o servicios al cliente de su cliente, daría lugar a obligaciones de desempeño para la entidad. Esos tipos de compromisos existen en redes de distribución en varios sectores industriales pero son particularmente comunes en el sector industrial automotriz. Por ejemplo, cuando un fabricante vende un vehículo a motor a su cliente (un distribuidor), el fabricante puede también comprometerse a proporcionar bienes o servicios adicionales (tales como mantenimiento) al cliente del distribuidor. La NIF 15 requiere que una entidad identifique todos los compromisos—tanto explícitos como implícitos— que se hacen al cliente como parte del contrato con tal cliente. Por consiguiente, un compromiso de un bien o servicio (tal como mantenimiento) que el cliente puede hacer llegar a su cliente sería una obligación de desempeño si el compromiso pudiera ser identificado (explícita o implícitamente) en el contrato con el cliente. Sin embargo, los consejos destacaron que algunos bienes o servicios comprometidos podrían no representar obligaciones de desempeño si dichos compromisos no existían (explícita o implícitamente) en el momento en que las partes acordaron el contrato.
- FC93 Los consejos aclararon también que una entidad no debería contabilizar actividades que ésta realice que no transfieran bienes o servicios al cliente. Esto puede ocurrir en muchos contratos en los que una entidad lleva a cabo actividades separadas que no transfieren directamente bienes o servicios al cliente (por ejemplo, contratos de servicios que requieren costos de puesta en marcha significativos), aun cuando dichas actividades se requieran para transferir con éxito los bienes o servicios que el cliente ha contratado. Los consejos decidieron que incluir esas actividades como obligaciones de desempeño habría sido incongruente con el principio fundamental de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias porque no dan lugar a una transferencia de bienes o servicios al cliente.

Identificación de cuándo los compromisos representan obligaciones de rendimiento (párrafos 22 a 30)

- FC94 Los contratos con clientes pueden incluir muchos compromisos de transferir bienes o servicios. En el Documento de Discusión, los consejos propusieron que una entidad debería revisar la fecha de la transferencia de los bienes o servicios comprometidos para identificar las obligaciones de desempeño que esta debería contabilizar por separado. A quienes respondieron al Documento de Discusión les preocupaba que esta propuesta hubiera requerido que una entidad contabilice por separado cada bien o servicio comprometido en un contrato que se transfiere en un momento distinto, lo que no sería práctico para muchos contratos, especialmente para contratos de construcción y de servicios a largo plazo. Por consiguiente, los consejos decidieron proporcionar requerimientos más claros que den lugar a que una entidad identifique las

NIIF 15 FC

obligaciones de desempeño de forma que sea práctica y dé lugar a un patrón de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias que represente fielmente la transferencia de bienes o servicios al cliente.

FC95 Para desarrollar estos requerimientos, los consejos observaron que en muchos contratos, la identificación de los bienes o servicios que una entidad debería contabilizar por separado es sencillo. Por consiguiente, los consejos desarrollaron un principio para identificar las obligaciones de desempeño que separa los bienes o servicios comprometidos de forma relevante cuando se aplica a lo largo de los diversos sectores industriales y transacciones dentro del alcance de la NIIF 15. Ese principio es el concepto de un bien o servicio distinto. El término “distinto” en un sentido ordinario, sugiere algo que es diferente, separado o no similar. Una mayoría de los que respondieron estuvieron de acuerdo con utilizar el principio de bienes o servicios distintos para identificar las obligaciones de desempeño en un contrato. Sin embargo, muchos pidieron a los consejos que perfeccionaran y aclararan mejor los requerimientos para determinar cuándo un bien o servicio es distinto.

FC96 Por consiguiente, los consejos decidieron que para que un bien o servicio sea distinto deben cumplirse los criterios del párrafo 27 de la NIIF 15. Las deliberaciones de los consejos sobre esos criterios se tratan en las siguientes secciones.

Capaz de ser distinto

FC97 Los consejos decidieron que un bien o servicio debe poseer algunas características mínimas especificadas para contabilizarse por separado. Específicamente, el bien o servicio debe ser capaz de ser distinto—esto es, el bien o servicio es capaz de proporcionar un beneficio al cliente por sí mismo o junto con otros recursos que ya están disponible para el cliente. Los consejos estaban preocupados porque el requerir que una entidad contabilice por separado (y estime un precio de venta independiente) un bien o servicios que no es capaz de proporcionar un beneficio al cliente podría dar lugar a información que no sería relevante para los usuarios de los estados financieros. Por ejemplo, si una entidad transfiriera una máquina al cliente, pero la máquina solo fuera capaz de proporcionar un beneficio al cliente después de un proceso de instalación que solo la entidad puede proporcionar, la máquina no sería distinta.

FC98 El Proyecto de Norma de 2010 abordó este concepto de una característica mínima, proponiendo que un bien o servicio debería tener una función distinta—esto es, el bien o servicio debería tener utilidad por sí mismo o junto con otros bienes o servicios que el cliente ha adquirido de la entidad o que se venden por separado por la entidad u otra entidad. Quienes respondieron solicitaron guías adicionales sobre el significado de “función distinta” porque consideraban que casi cualquier elemento de un contrato podría tener utilidad en combinación con otros bienes o servicios.

FC99 Por consiguiente, los consejos perfeccionaron el concepto de función distinta y desarrollaron los criterios del párrafo 27(a) de la NIIF 15. Además, los consejos incluyeron los requerimientos del párrafo 28 de la NIIF 15 (que se derivaban de los Fundamentos de las Conclusiones del Proyecto de Norma de 2011) para

ayudar a una entidad a aplicar esos criterios y evaluar si un cliente puede beneficiarse del bien o servicio por sí mismo o junto con otros recursos. Esos requerimientos se centran en el concepto de beneficios económicos, el cual muchos de quienes respondieron explicaban que era útil para evaluar si el cliente puede beneficiarse del bien o servicio por sí mismo o junto con otros recursos. Los consejos destacaron que, conceptualmente, cualquier bien o servicio que se vende con regularidad por separado debe poderse utilizar por sí mismo o junto con otros recursos. En otro caso, no habría mercado para que una entidad proporcionase ese bien o servicio de forma independiente.

- FC100 Los consejos observaron que la evaluación de si el “cliente puede beneficiarse de los bienes o servicios por sí mismos” debe basarse en las características de los bienes o servicios en sí mismos en lugar de en la forma en que el cliente puede utilizar los bienes o servicios. Por consiguiente, una entidad desecharía cualquier limitación contractual que pudiera impedir al cliente obtener recursos fácilmente disponibles de una fuente distinta de la entidad.
- FC101 Los atributos de un bien o servicio distinto son comparables con los requerimientos previos de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias para identificar entregas separadas en un acuerdo de múltiples elementos, los cuales especificaban que un elemento entregado debe tener “valor para el cliente de forma independiente” para que una entidad lo contabilice por separado. Sin embargo, los consejos decidieron en contra de utilizar esa terminología para evitar la implicación de que una entidad deba evaluar el uso previsto por el cliente de los bienes o servicios comprometidos para identificar las obligaciones de desempeño en un contrato. Los consejos observaron que sería difícil, si no imposible, para una entidad conocer las intenciones del cliente en un contrato dado.

Distinto dentro del contexto del contrato⁶

- FC102 En algunos casos, aun cuando los bienes o servicios individuales comprometidos como un paquete de bienes o servicios pudieran ser capaces de ser distintos, dichos bienes o servicios no se deben contabilizar por separado porque no darían lugar a una representación fiel del desempeño de la entidad en ese contrato. Como un ejemplo, muchos contratos del tipo de la construcción y de producción involucran la transferencia al cliente de muchos bienes y servicios que pueden ser distintos (tales como varios materiales de construcción, servicios de gestión de proyectos y de recursos humanos). Sin embargo, sería poco práctico la identificación de todos los bienes o servicios individuales como obligaciones de desempeño separadas y, más importantemente, no representarían fielmente la naturaleza del compromiso de la entidad con el cliente ni daría lugar a una representación útil del

⁶ *Aclaraciones a la NIIF 15*, emitida en abril de 2016, modificó los párrafos 27 y 29 de la NIIF 15, para aclarar que el objetivo de evaluar si los compromisos de una entidad de transferir bienes o servicios al cliente son identificables por separado es para determinar si el compromiso de la entidad es transferir (a) cada uno de los bienes o servicios; o (b) un elemento o elementos combinados para los que los bienes o servicios comprometidos son insumos. Se realizaron también modificaciones a los factores del párrafo 29 para coordinarlos con mayor claridad con el principio revisado “identificable por separado”. Los párrafos FC102 a FC112 deben, por ello, interpretarse junto con los párrafos FC116 a FC116Q, que explican las consideraciones de los consejos al hacer estas modificaciones.

NIIF 15 FC

desempeño de la entidad. Esto es porque daría lugar a que una entidad reconozca y mida un ingreso de actividades ordinarias cuando se proporcionen los materiales y otros insumos del proceso de construcción o producción, en lugar de reconocer y medir el ingreso de actividades ordinarias cuando la entidad realiza (y utiliza esos insumos en) la construcción o producción del elemento (o elementos) que el cliente ha contratado. Por consiguiente, los consejos decidieron que, al identificar si los bienes o servicios son distintos, una entidad no debería considerar solamente las características de un bien o servicio individual (véase el párrafo 27(a) de la NIIF 15), sino que debería también considerar si el compromiso de transferir el bien o servicio es identificable por separado (es decir, distinto dentro del contexto del contrato, véase el párrafo 27(b) de la NIIF 15).

FC103 Durante el desarrollo de la NIIF 15, la existencia de “riesgos separables” se identificaba como una base para evaluar si un bien o servicio es distinto dentro del contexto del contrato. En esa evaluación, los bienes o servicios individuales en un paquete no serían distintos si el riesgo que una entidad asume para cumplir su obligación de transferir uno de esos bienes o servicios comprometidos al cliente es un riesgo que es inseparable del riesgo relacionado con la transferencia de los otros bienes o servicios comprometidos en ese paquete. Los consejos consideraron la posibilidad de especificar “riesgos separables” como un atributo necesario de un bien o servicio distinto. Sin embargo, los consejos decidieron que el concepto de “riesgos separables” puede no ser un criterio práctico para determinar si un bien o servicio es distinto.

FC104 Para hacer el concepto de riesgos separables más operativo, los consejos consideraron otros enfoques para articular el concepto. Sin embargo, los consejos rechazaron esos enfoques por las siguientes razones:

- (a) Margen de ganancia distinto—en algunos casos, las entidades pueden decidir asignar el mismo margen a varios bienes o servicios, aun cuando dichos bienes o servicios utilicen recursos diferentes y estén sujetos a riesgos diferentes. Además, para algunos bienes o servicios, especialmente software y otros tipos de propiedad intelectual, el costo no es un factor significativo para determinar el precio y, por ello, los márgenes podrían ser altamente variables porque pueden determinarse por la capacidad del cliente de pagar o de obtener bienes o servicios sustitutivos de otra entidad.
- (b) Criterios basados en los conceptos de bienes o servicios que están significativamente modificados o personalizados, y bienes o servicios altamente interrelacionados que requieren que una entidad proporcione un servicio significativo para integrar dichos bienes o servicios—quienes respondieron explicaron que a pesar de que son factores relevantes a considerar para determinar si un bien o servicio es distinto, expresar dichos factores como criterios podría ser demasiado restrictivo porque podrían forzar integraciones o separaciones que no reflejen la esencia económica del acuerdo.

FC105 Por consiguiente, los consejos decidieron especificar en el párrafo 27(b) de la NIIF 15 que el objetivo de identificar si un bien o servicio comprometido es distinto dentro del contexto del contrato es determinar si el compromiso de una entidad de transferir ese bien o servicio es identificable por separado de otros compromisos en el contrato. El concepto de “identificable por separado” se basa en el concepto de riesgos separables del párrafo FC103 (es decir, si el riesgo que una entidad asume para cumplir su obligación de transferir uno de esos bienes o servicios comprometidos al cliente es un riesgo que es inseparable del riesgo relacionado con la transferencia de los otros bienes o servicios comprometidos). Los consejos observaron que determinar si el compromiso de la entidad de transferir un bien o servicio es identificable por separado requiere juicio, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias. Los consejos decidieron ayudar a las entidades a hacer ese juicio incluyendo los factores del párrafo 29 de la NIIF 15.

FC106 Los consejos observaron que los factores del párrafo 29 de la NIIF 15 no son mutuamente excluyentes. Por el contrario, puesto que los factores se basan en el mismo principio subyacente de riesgos inseparables, los consejos destacaron que en muchos casos más de uno de los factores podrían aplicarse a un contrato con un cliente. Sin embargo, cada factor se desarrolló porque puede ser más aplicable para contratos o sectores industriales concretos. Las razones para cada factor se tratan en los párrafos FC107 a FC112.

Servicio de integración significativo [párrafo 29(a)]

FC107 En circunstancias en las que una entidad proporciona un servicio de integración, el riesgo de transferir bienes o servicios individuales es inseparable, porque una parte sustancial del compromiso de la entidad con un cliente es asegurar que los bienes o servicios individuales se incorporan al producto combinado. Por ello, los bienes o servicios individuales son insumos para producir un producto único. Los consejos observaron que este factor puede ser relevante en muchos contratos de construcción en los que el contratista proporciona un servicio de integración (o gestión de contratos) para gestionar y coordinar las diversas tareas de construcción y asumir el riesgo asociado con la integración de dichas tareas. Más aún, el servicio de integración requerirá que el contratista coordine las tareas desempeñadas por los subcontratistas y asegure que dichas tareas se realicen de acuerdo con las especificaciones del contrato, asegurando así que los bienes o servicios individuales se incorporan adecuadamente al elemento combinado que el cliente ha contratado.

FC108 Los consejos observaron que este factor podría aplicarse a sectores industriales distintos del de la construcción. Por ejemplo, algunos contratos de desarrollo de software con servicios de integración significativos habrán comprometido bienes y servicios que cumplen el criterio del párrafo 27(b) de la NIIF 15. Sin embargo, los consejos no pretendían que este factor se aplicase con demasiada amplitud a servicios de integración de software para los que el riesgo que asume la entidad al integrar los bienes o servicios comprometidos es insignificante (por ejemplo, una instalación simple de software que no requiere modificaciones significativas). Por ello, para proporcionar alguna

aclaración adicional para muchos contratos tipo software, los consejos incluyeron el factor del párrafo 29(b) de la NIIF 15.

Modificación o personalización significativas [párrafo 29(b)]

FC109 En algunos sectores industriales, tales como el sector industrial del software, el concepto de riesgos inseparables se ilustra más claramente evaluando si un bien o servicio modifica o personaliza de forma significativa otro bien o servicio. Esto es porque si un bien o servicio modifica o personaliza otro bien o servicio en el contrato, cada bien o servicio se ensambla junto con los otros (es decir, como insumos) para producir un producto combinado que el cliente ha contratado.

FC110 Por ejemplo, una entidad puede comprometerse a proporcionar a un cliente software existente y también a personalizarlo, de forma que funcionará con la infraestructura existente del cliente de forma tal que la entidad está proporcionando al cliente un sistema totalmente integrado. En este caso, si el servicio de personalización requiere que la entidad modifique de forma significativa el software existente de tal forma que los riesgos de proporcionar el software y el servicio de personalización son inseparables, la entidad puede concluir que los compromisos de transferir el software y el servicio de personalización no serían identificables por separado y, por ello, esos bienes o servicios no serían distintos dentro del contexto del contrato.

Altamente dependiente o altamente interrelacionado [párrafo 29(c)]

FC111 Los consejos decidieron incluir el factor del párrafo 29(c) de la NIIF 15 porque, en algunos casos, podría no estar claro si la entidad está proporcionando un servicio de integración [véase el párrafo 29(a)] o si los bienes o servicios están modificados o personalizados de forma significativa [véase el párrafo 29(b)]. Sin embargo, los bienes o servicios individuales del contrato pueden aún no ser identificables por separado del resto de bienes o servicios comprometidos en el contrato. Esto puede ser porque los bienes o servicios son altamente dependientes de otros bienes o servicios comprometidos en el contrato, o altamente interrelacionados con éstos, de tal forma que el cliente no podría optar por comprar un bien o servicio sin afectar de forma significativa a los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato.

FC112 Considérese el siguiente ejemplo—una entidad acuerda diseñar un nuevo producto experimental para un cliente y fabricar 10 unidades prototipo de ese producto. Las especificaciones del producto incluyen funcionalidades que todavía tienen que ser probadas. Por consiguiente, se requerirá que la entidad continúe revisando el diseño del producto durante la construcción y prueba de los prototipos y realice las modificaciones necesarias a los prototipos terminados o en proceso de elaboración. La entidad espera que la mayoría o todas las unidades a producir puedan requerir alguna remodelación debido a cambios en el diseño realizados durante el proceso de producción. En ese caso, el cliente puede no ser capaz de elegir si comprar solo el servicio de diseño o el servicio de fabricación sin que afecte de forma significativa el uno o el otro. Esto es porque el riesgo de proporcionar el servicio de diseño es inseparable del servicio de fabricación. Por ello, aunque cada compromiso puede tener beneficios en sí mismo, dentro del contexto del contrato, no son identificables

por separado. Esto es porque la entidad determina que cada compromiso es altamente dependiente del resto de compromisos del contrato y altamente interrelacionado con ellos.

Una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente los mismos y que tienen el mismo patrón de transferencia [párrafo 22(b)]

- FC113 Los consejos decidieron especificar que un compromiso de transferir una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente los mismos y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente sería una obligación de desempeño única si se cumplen dos criterios. Los consejos decidieron incluir este concepto como parte de la definición de una obligación de desempeño para simplificar la aplicación del modelo y promover la congruencia en la identificación de las obligaciones de desempeño en circunstancias en la que la entidad proporciona el mismo bien o servicio consecutivamente a lo largo de un periodo de tiempo (por ejemplo, un acuerdo de servicio repetitivo). Para contabilizarse como una obligación de desempeño única, cada uno de esos bienes o servicios comprometidos deben ser obligaciones de desempeño satisfechas a lo largo del tiempo de acuerdo con el párrafo 35 de la NIIF 15.
- FC114 Los consejos observaron que sin esta parte de la definición, la aplicación del modelo podría presentar algunos problemas operativos cuando una entidad proporciona una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales. En otro caso, se requeriría que la entidad identifique los bienes o servicios múltiples distintos, asigne el precio de la transacción a cada una de las obligaciones de desempeño resultantes sobre la base del precio de venta independiente y luego reconozca ingresos de actividades ordinarias cuando esas obligaciones de desempeño son satisfechas. Por ejemplo, en un contrato de servicios repetitivos tales como un contrato de limpieza, procesamiento de transacciones o un contrato de suministro eléctrico, se requeriría que una entidad asignara la contraprestación total a cada incremento de servicio (por ejemplo, cada hora de limpieza) a ser proporcionado en el contrato. Los consejos decidieron que no sería eficaz en términos de costo aplicar el modelo de esta forma y determinó que incluir el párrafo 22(b) de la NIIF 15 como parte de la definición de una obligación de desempeño aliviaría los costos. Esto es así porque cuando el párrafo 22(b) de la NIIF 15 se aplica (es decir, el contrato incluye un compromiso de transferir una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y tienen el mismo patrón de transferencia al cliente), una entidad identificará una obligación de desempeño única y asignará el precio de la transacción a la obligación de desempeño. La entidad reconocerá, entonces, los ingresos de actividades ordinarias aplicando una medida única de progreso a esa obligación de desempeño.
- FC115 Los consejos destacaron que si una entidad determina que tiene una obligación de desempeño que cumple el criterio del párrafo 22(b) de la NIIF 15, debería considerar los bienes o servicios distintos en el contrato, en lugar de la obligación de desempeño, a efectos de las modificaciones del contrato y la asignación de la contraprestación variable.

NIIF 15 FC

- FC116 En sus nuevas deliberaciones, los consejos observaron que el párrafo 22(b) de la NIIF 15 se aplica a bienes o servicios que se entregan de forma consecutiva, en lugar de simultáneamente. Los consejos destacaron que la NIIF 15 no necesitaría especificar la contabilización de bienes o servicios entregados de forma simultánea que tienen el mismo patrón de transferencia. Esto es así, porque, en esos casos, no se impide que una entidad contabilice los bienes o servicios como si fueran una obligación de desempeño única, si el resultado es el mismo que contabilizar los bienes o servicios como obligaciones de desempeño individuales.

Aclaraciones a la NIIF 15 (modificaciones emitidas en abril de 2016)

Bienes o servicios comprometidos que no son significativos dentro del contexto del contrato

- FC116A El GRT analizó una cuestión de implementación sobre si una entidad debería identificar elementos o actividades como bienes o servicios comprometidos que no eran identificables como entregas o componentes según las Normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias. Se planteó una preocupación específica sobre la decisión de los consejos (véase el párrafo FC90) de no eximir a una entidad de contabilizar las obligaciones de desempeño que la entidad pudiera considerar como superficial o intrascendente. Algunos interesados mantuvieron la opinión de que la NIIF 15 puede requerir que una entidad identifique de forma más significativa obligaciones de desempeño de las que haya sido el caso según Normas anteriores de ingresos de actividades ordinarias.
- FC116B En respuesta a las preocupaciones de los interesados el FASB decidió modificar el Tema 606 para señalar que no se requiere que una entidad evalúe si los bienes o servicios comprometidos son obligaciones de desempeño si no son significativas dentro del contexto del contrato con el cliente. El FASB decidió especificar que se requiere que una entidad considere si un bien o servicio comprometido es significativo solo a nivel de contrato porque sería una carga desproporcionada requerir que una entidad agregue y determine el efecto sobre sus estados financieros de esos elementos o actividades que se haya determinado que son no significativos a nivel de contrato. Además, el FASB decidió especificar que se requiere que una entidad acumule (devengue) los costos, si los hubiera, de transferir bienes o servicios no significativos al cliente en casos en los que se incurrirá en los costos después de la satisfacción de la obligación de desempeño (y el reconocimiento del ingreso de actividades ordinarias) con los que se relacionan esos bienes o servicios no significativos.
- FC116C Habiendo considerado las implicaciones más amplias de modificar la NIIF 15, el IASB decidió que no era necesario incorporar una redacción similar en la NIIF 15. El análisis del GRT destacó que las preocupaciones planteadas están principalmente relacionadas con los cambios potenciales en la práctica según los PCGA de los EE.UU. Las Normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias según las NIIF no contenían un lenguaje similar a las guías emitidas por el personal técnico de la Comisión de Valores de los EE.UU. sobre obligaciones de desempeño intrascendentes o superficiales. El análisis del

GRT indicó también que los interesados en las NIIF pueden comprender y aplicar los requerimientos de la NIIF 15 en esta área.

- FC116D En sus deliberaciones, el IASB consideró que las preocupaciones planteadas están relacionadas con la aplicación de los conceptos de materialidad o importancia relativa más que con la aplicación de los requerimientos de la NIIF 15. Como se describe en el párrafo FC84 los consejos pretendían que el concepto de una obligación de desempeño fuera similar a los conceptos de entregas, componentes o elementos de un contrato en las Normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias. El IASB destacó que la NIIF 15 requiere que una entidad identifique las obligaciones de desempeño en lugar de los bienes o servicios comprometidos. Por consiguiente, aunque una entidad realice una evaluación de los bienes o servicios comprometidos en un contrato para identificar las obligaciones de desempeño significativas, los consejos no pretendían requerir que una entidad identifique de forma individual todos los bienes o servicios comprometidos posibles.
- FC116E Para alcanzar su decisión, el IASB también observó que la explicación del párrafo FC90 debe interpretarse en el contexto de la explicación de los consejos del desarrollo de la NIIF 15 en lugar de suponer que se requiere que una entidad identifique bienes o servicios superficiales o intrascendentes comprometidos en el contrato. Una de las razones de que el IASB decidiera no introducir una exención para las obligaciones de desempeño superficiales o intrascendentes es que no se consideró necesario, debido a la “distinta” forma en que se aplica y también a la aplicación del principio de materialidad o importancia relativa. Al evaluar los bienes o servicios comprometidos y al identificar las obligaciones de desempeño, las entidades deberían considerar no solo consideraciones significativas, sino también el objetivo global de la NIIF 15. El IASB además destacó que la materialidad o importancia relativa es un concepto dominante que se aplica a lo largo de todas las NIIF y no solo cuando se menciona de forma explícita.

Identificación de las obligaciones de desempeño (párrafos 27 a 30)

- FC116F El GRT analizó las cuestiones relativas al principio del párrafo 27(b) con respecto a cuándo un bien o servicio comprometido es identificable por separado (es decir, distinto dentro del contexto de un contrato) y los factores de apoyo del párrafo 29. El análisis informó a los consejos sobre la diversidad potencial en la comprensión de los interesados e indicó que había un riesgo de que el párrafo 29(c) fuera aplicado más ampliamente de lo que se pretendía, dando lugar a que bienes o servicios comprometidos fueran combinados de forma inapropiada y contabilizados como una obligación de desempeño única. Los interesados preguntaron sobre la aplicación de este factor a escenarios en los que uno de los bienes o servicios comprometidos depende de la transferencia del otro, tal como un contrato de equipamiento y consumibles relacionados que son requeridos para el funcionamiento del equipo. Algunos de los interesados sugirieron que, aunque los bienes o servicios comprometidos pueden ser distintos, si uno dependía de los otros, los bienes o servicios comprometidos no serían distintos dentro del contexto del contrato.

NIIF 15 FC

- FC116G A la luz de los análisis del GRT, el IASB era inicialmente de la opinión de que los análisis destacaron las necesidades educativas y que, dada la naturaleza de las cuestiones planteadas, no se requerían modificaciones a la NIIF 15 y que los ejemplos que acompañan la NIIF 15 podrían aclararse para ilustrar la aplicación de los requerimientos. Por consiguiente, en su Proyecto de Norma *Aclaraciones a la NIIF 15*, el IASB propuso añadir algunos ejemplos nuevos, y modificar algunos de los existentes que acompañan a la NIIF 15. El FASB decidió proponer modificaciones al Tema 606 para aclarar las guías relacionadas con la identificación de las obligaciones de desempeño. En concreto, su propuesta de modificaciones incluía la articulación del principio de “identificabilidad por separado” y para reorganizar los factores existentes del párrafo 606-10-25-21 (párrafo 29 de la NIIF 15) para coordinarlos con el principio modificado.
- FC116H Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma del IASB solicitaron las modificaciones propuestas por el FASB para incorporarlas en el párrafo 29 de la NIIF 15. Éstos expresaron su preocupación por las diferencias de redacción entre las NIIF y los PCGA de los EE.UU. e indicaron también que las modificaciones propuestas por el FASB mejorarían la comprensión del principio de identificabilidad por separado y la operatividad de los requerimientos. La Fase 2 es una parte fundamental de la NIIF 15 que afecta la contabilidad de las fases posteriores del modelo de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias. Por consiguiente, en sus nuevas deliberaciones de las modificaciones, el IASB concluyó que los beneficios de conservar los requerimientos convergidos sobre este tema superan los costos potenciales de modificar los requerimientos. Por consiguiente, el IASB decidió modificar la NIIF 15 para aclarar el principio y los factores que indican cuándo dos o más compromisos de transferir bienes o servicios no son identificables por separado. Esas modificaciones son las mismas que las del FASB relacionadas con el Tema 606.
- FC116I Aunque la redacción que describe el principio de identificabilidad por separado del párrafo 29 ha sido modificada, las modificaciones aclaran las intenciones de los consejos y no son un cambio en el principio subyacente. Los consejos observaron que la aplicación del principio del párrafo 27(b) requiere el juicio, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias (véase el párrafo FC105). Incluso después de modificar los factores del párrafo 29 de la NIIF 15, los consejos reconocen que se necesitará el juicio para determinar si los bienes o servicios comprometidos son distintos dentro del contexto del contrato.
- FC116J Se pretende que las modificaciones expresen que una entidad debería evaluar si su compromiso, dentro del contexto del contrato, es transferir cada uno de los bienes o servicios de forma individual o un elemento (o elementos) combinado que comprende los bienes o servicios comprometidos en el contrato. Por ello, las entidades deberían evaluar si los bienes o servicios comprometidos en el contrato son productos o, por el contrario, son insumos para un elemento (o elementos) combinado. En muchos casos, los insumos para un concepto de elemento combinado podrían ser explicados adicionalmente como una situación en la que el compromiso de una entidad

de transferir bienes o servicios da lugar a un elemento combinado que es más que (o sustancialmente diferente de) la suma de los bienes y servicios comprometidos de forma individual. Por ejemplo, en un contrato para construir un muro, el compromiso de suministrar ladrillos y el compromiso de proporcionar mano de obra no son identificables por separado uno del otro dentro del contexto del contrato porque los compromisos juntos comprenden el compromiso con el cliente de construir el muro.

- FC116K Los consejos consideraron anteriormente el concepto de “riesgos separables” (véase el párrafo FC103) como una base alternativa para evaluar si el compromiso de una entidad de transferir un bien o servicio es identificable por separado de otros compromisos del contrato. Aunque los consejos decidieron no usar esta terminología en la NIF 15, el concepto de riesgos separables continúa influyendo el principio de identificabilidad por separado. La evaluación de si el compromiso de una entidad es identificable por separado considera la relación entre los diversos bienes o servicios dentro del contrato en el contexto del cumplimiento de éste. Por ello, una entidad debería considerar el nivel de integración, interrelación o interdependencia entre los compromisos de transferir bienes o servicios. Los consejos observaron que más bien que considerar si un elemento, por su naturaleza, depende del otro (es decir, dos elementos tienen una relación funcional), una entidad evalúa si existe una relación de transformación entre dos elementos en el proceso de cumplimiento del contrato.
- FC116L Los consejos decidieron reformar los factores del párrafo 29 de la NIF 15 para coordinarlos claramente con la redacción revisada del principio de identificabilidad por separado. Esta aclaración enfatiza que el principio de identificabilidad por separado se aplica dentro del contexto del grupo de bienes o servicios comprometidos en el contrato, más bien que dentro del contexto de cada bien o servicio individual comprometido. Se pretende que el principio de identificabilidad por separado identifique cuándo el desempeño de una entidad al transferir un grupo de bienes o servicios en un contrato está cumpliendo un compromiso único con un cliente. Por consiguiente, los consejos revisaron la redacción para enfatizar que una entidad debería evaluar si dos o más bienes o servicios comprometidos afectan cada uno de forma significativa al otro (y, por ello, son altamente interdependientes o fuertemente interrelacionados) en el contrato. Además, los consejos concluyeron que podría ser más claro estructurar esos factores para identificar cuándo los compromisos en un grupo de bienes o servicios comprometidos son *no* identificables por separado y, por ello, constituyen una obligación de desempeño único.
- FC116M Además de reformar los factores en el contexto de un grupo de bienes o servicios, los consejos modificaron el factor que se relaciona con un servicio de integración significativo del párrafo 29(a) de la NIF 15, para aclarar dos cuestiones relacionadas—que la aplicación de este factor no se limita a circunstancias que dan lugar a un producto único, y que un producto combinado podría incluir más de una fase, elemento o unidad. Este concepto se ilustra con el ejemplo del párrafo FC112, en el que una entidad está de acuerdo con diseñar un producto experimental para un cliente y fabricar 10

NIIF 15 FC

unidades prototipo de ese producto. En el ejemplo, el diseño y fabricación de las unidades es un proceso iterativo y el servicio de integración significativo proporcionado por la entidad en relación con todas las 10 unidades prototipo.

- FC116N Los análisis del GRT también destacaron que algunos interesados podrían haber estado interpretando los factores de apoyo del párrafo 27(b) como una serie de criterios. El párrafo 29, donde se establecen los factores, proporciona una lista no exhaustiva de factores a considerar; no todos los factores necesitan existir (o no existir) para concluir que los compromisos de la entidad de transferir bienes o servicios no son (son) identificables por separado. De forma análoga, los consejos también destacaron que no se pretende que los factores sean criterios que se evalúen de forma independiente del principio de identificabilidad por separado. Dada la amplia variedad de acuerdos de ingresos de actividades ordinarias que quedan dentro del alcance de la NIIF 15, los consejos esperan que habrá algunos casos para los que los factores serán menos relevantes para la evaluación del principio de identificabilidad por separado. Por consiguiente, las entidades deberían considerar el objetivo del principio no solo los factores proporcionados en el párrafo 29 de la NIIF 15.
- FC116O Los interesados también preguntaron sobre el efecto de restricciones contractuales sobre la identificación de las obligaciones de desempeño. Por consiguiente, uno de los ejemplos añadidos (Caso D del Ejemplo 11) ilustra la observación de los consejos del párrafo FC100 de la NIIF 15, de que una entidad debería centrarse en las características de los bienes o servicios comprometidos en sí mismos en lugar de en la forma en que podría requerirse que el cliente usara los bienes o servicios.
- FC116P El IASB decidió que no era necesario añadir algunos de los ejemplos que el FASB incluyó en sus modificaciones al Tema 606. En concreto, el IASB concluyó que era innecesario un ejemplo relacionado con si una licencia de software antivirus es distinta de las actualizaciones, cuando estén disponibles, del software durante el periodo de licencia (Ejemplo 10, Caso C en el Tema 606). El IASB pensaba que no se requería este ejemplo adicional porque el Ejemplo 55 que acompaña a la NIIF 15 ilustra la aplicación de los requerimientos para la identificación de las obligaciones de desempeño a un patrón de hechos similar.
- FC116Q Quienes respondieron al Proyecto de Norma expresaron su preocupación por que el Ejemplo 10 propuesto, Caso B podría suponer que cualquier contrato de fabricación o acuerdo similar sería una obligación de desempeño única que comprende bienes que no son distintos. Existen algunas similitudes entre el patrón de hechos del ejemplo y otros contratos con clientes que implican la gestión del proyecto, la fabricación de los bienes personalizados o en serie de bienes idénticos. Sin embargo, una entidad debería evaluar la naturaleza de sus compromisos con un cliente dentro del contexto del contrato. En el Ejemplo 10, Caso B ilustra un escenario en el que se requiere contractualmente que la entidad lleve a cabo un esfuerzo significativo para establecer un proceso de producción personalizado de forma específica para fabricar los dispositivos que ha contratado el cliente. Como consecuencia, el compromiso de la entidad es establecer y proporcionar un servicio de fabricación de los dispositivos contratados sobre la base de las especificaciones

del cliente. Por el contrario, otros escenarios de fabricación pueden implicar el desarrollo de un proceso de fabricación que pueda usarse para producir bienes para múltiples contratos con el mismo u otros clientes. En ese caso, el contrato podría no incluir un compromiso de establecer un proceso de producción personalizado.

Actividades de transporte y manipulación

- FC116R Algunos de los interesados de los EE.UU. han expresado opiniones diferentes sobre cuándo deben contabilizarse las actividades de transporte y manipulación que tienen lugar después de transferir el control al cliente como un servicio comprometido o como una actividad de cumplimiento. Según Normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias, las entidades, a menudo, no contabilizaban el transporte proporcionado junto con la venta de sus bienes como un servicio adicional. Como resultado, algunos interesados plantearon preocupaciones de costo-beneficio y preguntaron si debería proporcionarse una exención, con respecto a las actividades de transporte y manipulación, del requerimiento general de evaluar los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente para identificar las obligaciones de desempeño.
- FC116S Cuando los consejos analizaron estas preocupaciones, los miembros del consejo destacaron que las actividades de transporte y manipulación que tienen lugar antes de que el cliente obtenga el control del bien relacionado son actividades de cumplimiento. Sin embargo, si ha sido transferido el control de un bien a un cliente, los servicios de transporte y manipulación se proporcionan en relación con el bien del cliente, lo que podría indicar que la entidad está proporcionando un servicio al cliente.
- FC116T En respuesta a las preocupaciones costo-beneficio planteadas por los interesados, el FASB decidió modificar el Tema 606 para:
- (a) permitir que una entidad, como una opción de política contable, contabilice las actividades de transporte y manipulación que tienen lugar después de que el cliente haya obtenido el control del bien como actividades de cumplimiento; e
 - (b) señalar de forma explícita que las actividades de transporte y manipulación que tienen lugar antes de que el cliente obtenga el control del bien relacionado son actividades de cumplimiento.
- FC116U Habiendo considerado las implicaciones más amplias de modificar la NIIF 15, el IASB decidió no realizar una modificación similar por las siguientes razones:
- (a) Una opción de política contable para las actividades de transporte y manipulación después de que haya sido transferido el control de los bienes al cliente crearía una excepción al modelo de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias y reduciría potencialmente la comparabilidad entre entidades. El párrafo 22 de la NIIF 15 requiere que una entidad evalúe los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente para identificar las obligaciones de desempeño. La introducción de una opción de política contable invalidaría este requerimiento.

- (b) Además, una opción de política es aplicable a todas las entidades. Por consiguiente, es posible que entidades con operaciones de transporte significativas pudieran tomar opciones de política diferentes. Esto haría más difícil para los usuarios de los estados financieros comprender y comparar los ingresos de actividades ordinarias presentados por distintas entidades, incluyendo las que se encuentran en el mismo sector industrial.

El IASB reconoció que, puesto que la opción de política no está disponible en la NIIF 15, esto da lugar a una diferencia entre la NIIF 15 y el Tema 606.

Satisfacción de las obligaciones de desempeño (párrafos 31 a 45)

FC117 Los ingresos de actividades ordinarias se reconocen cuando (o a medida que) los bienes o servicios se transfieren al cliente. Esto es así, porque una entidad satisface su obligación de desempeño mediante la transferencia del control de los bienes o servicios comprometidos que subyacen en esa obligación de desempeño con el cliente. Por consiguiente, la evaluación de cuándo se transfiere el control de un bien o servicio es un paso fundamental en la aplicación de la NIIF 15.

Control

FC118 La mayoría de las Normas sobre ingresos de actividades ordinarias requerían que una entidad evaluase la transferencia de un bien o servicio considerando la transferencia de riesgos y recompensas de la propiedad. Sin embargo, los consejos decidieron que una entidad debería evaluar la transferencia de un bien o servicio considerando cuándo el cliente obtiene el control de ese bien o servicio, por las razones siguientes:

- (a) Los bienes y servicios son activos que un cliente adquiere (incluso si muchos servicios no se reconocen como un activo porque se reciben y consumen simultáneamente por el cliente) y las definiciones de los consejos existentes de un activo utilizan el control para determinar cuándo se reconoce un activo o se da de baja en cuentas.
- (b) La evaluación de la transferencia de bienes o servicios utilizando el control debería dar lugar a decisiones más congruentes sobre cuándo se transfieren los bienes o servicios, porque para una entidad puede ser difícil juzgar si se ha transferido al cliente un nivel apropiado de los riesgos y recompensas de la propiedad de un bien o servicio o si la entidad retiene algunos riesgos y recompensas.
- (c) Un enfoque de riesgos y recompensas podría entrar en conflicto con la identificación de las obligaciones de desempeño. Por ejemplo, si una entidad transfiere un producto a un cliente pero conserva algunos riesgos asociados con ese producto, una evaluación basada en riesgos y recompensas podría dar lugar a que la entidad identifique una obligación de desempeño única que podría satisfacerse (y por ello los ingresos de actividades ordinarias se reconocerían) solo después de eliminar todos los riesgos. Sin embargo, una evaluación basada en el

control podría identificar apropiadamente dos obligaciones de desempeño—una para el producto y otra para el servicio pendiente, tal como un acuerdo de mantenimiento a precio fijo. Esas obligaciones de desempeño serían satisfechas en momentos diferentes.

- FC119 Muchos de quienes respondieron a los Proyectos de Norma de 2010 y 2011 estuvieron de acuerdo en utilizar el control para determinar cuándo un bien o servicio se transfiere a un cliente. Sin embargo, algunos de quienes respondieron indicaron que la transferencia de los riesgos y recompensas de la propiedad es algunas veces un indicador útil de que el control se ha transferido (véase el párrafo FC154).

Desarrollo del concepto de control

- FC120 La descripción de control de los consejos se basa en el significado de control en las definiciones de un activo en los marcos conceptuales respectivos de los consejos. Por ello, los consejos determinaron que control de un bien o servicio comprometido (es decir, un activo) es la capacidad del cliente de dirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos los beneficios restantes de éste. Los componentes que forman la descripción de control se explican a continuación:

- (a) capacidad—un cliente debe tener el derecho presente de dirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos los beneficios restantes de éste para que una entidad reconozca los ingresos de actividades ordinarias. Por ejemplo, en un contrato que requiere que un fabricante produzca un activo para un cliente concreto, podría estar claro que el cliente al final tendrá el derecho de dirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos los beneficios restantes de éste. Sin embargo, la entidad no debería reconocer los ingresos de actividades ordinarias hasta que el cliente haya obtenido realmente ese derecho (que, dependiendo del contrato, puede ocurrir durante la producción o después).
- (b) dirigir el uso de—la capacidad de un cliente de dirigir el uso de un activo se refiere al derecho del cliente de utilizar ese activo en sus actividades, permitir que otra entidad lo utilice en sus actividades o restringir que otra entidad lo use.
- (c) obtener los beneficios de—el cliente debe tener la capacidad de obtener sustancialmente todos los beneficios restantes de un activo para que el cliente obtenga su control. Conceptualmente, los beneficios de un bien o servicio son flujos de efectivo potenciales (un incremento de entradas de efectivo o una disminución de salidas de efectivo). Un cliente puede obtener los beneficios directa o indirectamente de muchas formas, tales como utilizando, consumiendo, disponiendo, vendiendo, cambiando, pignorando o conservando un activo.

- FC121 Los consejos observaron que la evaluación de cuándo el control se ha transferido podría aplicarse desde la perspectiva de la entidad que vende el bien o servicio o del cliente que lo compra. Por consiguiente, los ingresos de actividades ordinarias podrían reconocerse cuando el vendedor entrega el

control de un bien o servicio o cuando el cliente obtiene el control de ese bien o servicio. Aunque en muchos casos ambas perspectivas conducen al mismo resultado, los consejos decidieron que el control debe evaluarse principalmente desde la perspectiva del cliente. Esa perspectiva minimiza el riesgo de que una entidad reconozca ingresos de actividades ordinarias por llevar a cabo actividades que no coinciden con la transferencia de bienes o servicios al cliente.

Aplicación del concepto de control

FC122 Como se describió en el párrafo FC119, muchos de los que respondieron estuvieron de acuerdo en utilizar el control como la base para evaluar cuándo tiene lugar la transferencia de un bien o servicio comprometido (es decir, un activo). Sin embargo, la mayoría de los que respondieron al Proyecto de Norma de 2010 explicaron que la definición era más útil cuando se aplica a las obligaciones de desempeño para la transferencia de bienes. Estos comentaron que la aplicación del concepto de control es sencilla en esos casos porque, habitualmente, está claro que se ha transferido un activo de la entidad a su cliente. Destacaron, sin embargo, que los requerimientos eran más difíciles de aplicar a las obligaciones de desempeño para servicios y contratos del tipo construcción, porque podría ser difícil determinar cuándo un cliente obtiene el control de un servicio. Esto es así, porque en muchos contratos de servicios, el activo del servicio es simultáneamente creado y consumido y, por ello, nunca se reconoce como activo por el cliente. Incluso en el caso de un contrato de construcción en el que existe un activo reconocible, puede ser difícil evaluar si un cliente tiene la capacidad de dirigir el uso de un activo parcialmente terminado y de obtener sustancialmente todos los beneficios restantes de éste que el vendedor está creando. Por consiguiente, a muchos de los que respondieron del sector industrial de la construcción les preocupaba que se les requiriera cambiar su política de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias de utilizar el método del porcentaje de realización a un método de contrato terminado (es decir, sobre la base de que la transferencia de los activos tiene lugar solo en el momento de la transferencia del derecho legal o posesión física de los activos terminados, lo que, habitualmente, tiene lugar en el momento de completar el contrato). Quienes respondieron explicaron que el resultado de la aplicación del método del contrato terminado a sus contratos con clientes no sería una representación fiel de la esencia económica de esos contratos.

FC123 Como resultado, algunos de quienes respondieron sugirieron que los consejos proporcionarían guías sobre la transferencia del control de los servicios de forma separada de las relativas a los bienes. Sin embargo, los consejos observaron que sería difícil definir con claridad un servicio y no todos los contratos que son considerados tradicionalmente como de servicios dan lugar a una transferencia de recursos a los clientes a lo largo del tiempo. Además, los consejos decidieron que el concepto de control debería aplicarse igualmente tanto a bienes como a servicios. Por consiguiente, para abordar las preocupaciones de quienes respondieron, los consejos decidieron especificar requerimientos que se centren en el atributo temporal de cuándo una obligación de desempeño es satisfecha (es decir, cuándo un bien o servicio es

transferido a un cliente). Por consiguiente, la NIF 15 incluye criterios para determinar si una obligación de desempeño se satisface a lo largo del tiempo. Esos criterios se explican en los párrafos siguientes.

Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo (párrafos 35 a 37)

- FC124 Los consejos desarrollaron los criterios del párrafo 35 de la NIF 15 para proporcionar una base objetiva para evaluar cuándo se transfiere el control a lo largo del tiempo y, por ello, cuándo la obligación de desempeño se satisface a lo largo del tiempo.

El cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios a medida que la entidad cumple [párrafo 35(a)]

- FC125 En muchos contratos habituales de servicio, el desempeño de la entidad crea un activo solo momentáneamente, porque ese activo se recibe y consume simultáneamente por el cliente. En esos casos, la recepción y consumo simultáneo del activo que ha sido creado significa que el cliente obtiene el control del producto de la entidad a medida que la entidad lo realiza y, por ello, la obligación de desempeño se satisface a lo largo del tiempo. Por ejemplo, considérese una entidad que se compromete a procesar transacciones en nombre de un cliente. El cliente recibe y consume simultáneamente un beneficio a medida que cada transacción es procesada.
- FC126 Los consejos observaron que puede haber contratos tipo servicio en los que no esté claro si el cliente recibe y consume el beneficio del desempeño de la entidad a lo largo del tiempo. Esto es porque el concepto de “beneficio” puede ser subjetivo. Considérese, por ejemplo, un contrato de logística de transporte en el que la entidad ha acordado transportar bienes desde Vancouver hasta la ciudad de Nueva York. Muchos de quienes respondieron sugerían que el cliente no recibe beneficios del desempeño de la entidad hasta que los bienes se entregan en la ciudad de Nueva York. Sin embargo, los consejos observaron que el cliente se beneficia del desempeño de la entidad a medida que tiene lugar porque si los bienes fueran entregados solo tras recorrer una parte del trayecto (por ejemplo, hasta Chicago), otra entidad no necesitaría volver a realizar el desempeño de la entidad hasta la fecha—esto es, otra entidad no necesitaría llevar los bienes de regreso hasta Vancouver para entregarlos en la ciudad de Nueva York. Los consejos observaron que, en esos casos, la evaluación de si otra entidad necesitaría volver a realizar sustancialmente el desempeño completado hasta la fecha puede utilizarse como una base objetiva para determinar si el cliente recibe los beneficios del desempeño de la entidad a medida que se proporciona.
- FC127 Los consejos decidieron que una entidad no debería considerar las limitaciones prácticas o contractuales para evaluar el criterio de “la recepción y consumo simultáneos” y si otra entidad necesitaría volver a realizar sustancialmente el desempeño completado hasta la fecha. Esto es porque el objetivo de este criterio es determinar si el control de los bienes o servicios ya ha sido transferido al cliente. Esto se hace utilizando una evaluación hipotética de qué necesitaría hacer otra entidad si fuera a realizar el desempeño pendiente. Por

ello, las limitaciones prácticas o contractuales reales sobre el desempeño pendiente no tendrían influencia sobre la evaluación de si la entidad ha transferido el control de los bienes o servicios proporcionados hasta la fecha.

- FC128 Los consejos también observaron que este criterio no pretende aplicarse a los contratos en los que el desempeño de la entidad no se consume de forma inmediata por el cliente, lo cual sería habitual en casos en los que el desempeño de la entidad da lugar a un activo (tal como trabajo en progreso). Por consiguiente, una entidad que aplica la NIIF 15 a contratos en los que el desempeño de la entidad da lugar a un activo (que podría ser intangible) que se crea o mejora debería considerar los criterios del párrafo 35(b) y (c) de la NIIF 15.

El desempeño crea o mejora un activo que el cliente controla a medida que se crea [párrafo 35(b)]

- FC129 Los consejos incluyeron este criterio para abordar situaciones en las que el desempeño de una entidad crea o mejora un activo que un cliente claramente controla a medida que el activo se crea o mejora. En esos casos, puesto que el cliente controla cualquier trabajo en progreso, éste obtiene los beneficios de los bienes o servicios que está proporcionando la entidad y, por ello, la obligación de desempeño se satisface a lo largo del tiempo. Por ejemplo, en el caso de un contrato de construcción en el que la entidad está construyendo sobre el terreno del cliente, éste generalmente controla cualquier trabajo en progreso que surja del desempeño de la entidad.
- FC130 Los consejos observaron que la base de este criterio es congruente con el razonamiento para utilizar el enfoque de “porcentaje de realización” para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias contenido en guías anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias en los PCGA de los EE.UU. Esas guías reconocían que en muchos contratos de construcción la entidad ha acordado, de hecho, vender sus derechos sobre el activo (es decir el trabajo en progreso) a medida que la entidad realiza el trabajo. Por consiguiente, las partes han acordado, de hecho, una venta continua (es decir, el cliente controla el trabajo en progreso) que tiene lugar a medida que el trabajo progresa.
- FC131 Muchos de los que respondieron explicaron que este criterio sería sencillo y útil en casos en los que el cliente controla con claridad el activo que se está construyendo o mejorando. Sin embargo, los consejos observaron que para algunas obligaciones de desempeño, puede no estar claro si el activo que se crea o mejora se controla por el cliente. Por consiguiente, puede ser más problemático determinar cuándo se transfiere el control en esos casos y, por ello, los consejos desarrollaron un tercer criterio en el párrafo 35(c) de la NIIF 15.

El desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha [párrafo 35(c)]

- FC132 Los consejos observaron que, en algunos casos, la aplicación de los criterios del párrafo 35(a) y (b) de la NIF 15 podría ser problemática. Por consiguiente, los consejos desarrollaron un tercer criterio para ayudar a la evaluación del control. Los consejos observaron que este criterio puede ser necesario para servicios que pueden ser específicos para un cliente (por ejemplo, servicios de consultoría que finalmente den lugar a una opinión profesional para el cliente) pero también para la creación de bienes tangibles (o intangibles).
- FC133 Los conceptos de “uso alternativo” y “derecho al pago” se describen en los párrafos siguientes.

Desempeño que no crea un activo con un uso alternativo

- FC134 Los consejos desarrollaron el concepto de uso alternativo para excluir las circunstancias en las que el desempeño de la entidad no daría lugar a la transferencia del control de bienes o servicios al cliente a lo largo del tiempo. Esto es porque cuando el desempeño de la entidad crea un activo con un uso alternativo para la entidad, ésta podría derivar fácilmente el activo a otro cliente y, por ello, el cliente no controlaría el activo mientras está siendo creado. Esto puede suceder en la creación de muchos elementos estándar tipo inventario para los que la entidad tiene la discreción de sustituirlos entre contratos con clientes diferentes. En esos casos, el cliente no puede controlar el activo porque el cliente no tiene la capacidad de limitar que la entidad derive ese activo a otro cliente.
- FC135 Por el contrario, cuando una entidad crea un activo que está altamente personalizado para un cliente concreto, el activo sería menos probable que tenga un uso alternativo. Esto es porque la entidad incurriría en costos significativos para reconfigurar el activo para la venta a otro cliente (o necesitaría venderlo a un precio significativamente reducido). En ese caso, podría considerarse que el cliente recibe el beneficio de ese desempeño y, por consiguiente, que tiene el control de los bienes o servicios (es decir, el activo que se está creando) a medida que el desempeño tiene lugar. (Sin embargo, una entidad necesitaría también considerar si existe un derecho al pago para concluir que se transfiere el control a lo largo del tiempo, véanse los párrafos FC142 a FC148.)
- FC136 Para evaluar si el activo tiene un uso alternativo, la entidad necesitaría considerar las limitaciones prácticas y restricciones contractuales sobre la derivación del activo para otro uso. Para determinar si la entidad está limitada en la práctica para derivar el activo para otro uso, los consejos decidieron que una entidad debería considerar las características del activo que finalmente se transferirá al cliente. Esto es porque, para algunos activos, el factor crítico para hacer la evaluación no es el periodo de tiempo durante el cual el activo no tiene uso alternativo, sino si el activo que se transfiere finalmente podría derivarse a otro cliente sin un costo o remodelación significativos. Esto puede ocurrir con algunos contratos de fabricación en los que el diseño básico del activo es el mismo en todos los contratos, pero la personalización es

sustancial. Por consiguiente, la derivación del activo en su estado terminado a otro cliente requeriría una remodelación significativa.

- FC137 Aunque el nivel de personalización podría ser un factor útil a considerar para evaluar si un activo tiene un uso alternativo, los consejos decidieron que éste no debería ser un factor determinante. Esto es porque en algunos casos (por ejemplo, algunos contratos de bienes inmuebles), un activo puede estar estandarizado pero aun así puede no tener un uso alternativo para una entidad, como consecuencia de restricciones contractuales importantes que impiden que la entidad derive fácilmente el activo a otro cliente. Si el contrato impide que una entidad transfiera un activo a otro cliente y esa restricción es importante, la entidad no tiene un uso alternativo para ese activo porque está obligada legalmente a derivar el activo al cliente. Por consiguiente, esto indica que el cliente controla el activo a medida que se crea, porque tiene la capacidad presente de limitar que la entidad derive ese activo a otro cliente (una entidad necesitaría también considerar si existe un derecho al pago para concluir que el control del activo se transfiere a lo largo del tiempo a medida que se crea, véanse los párrafos FC142 a FC148). Los consejos observaron que las restricciones contractuales son, a menudo, relevantes en los contratos de bienes inmuebles, pero también podrían ser relevantes en otros tipos de contratos.
- FC138 Los consejos también destacaron que las restricciones contractuales que proporcionan un derecho de protección al cliente no serían suficientes para establecer que un activo no tiene un uso alternativo para la entidad. Los consejos observaron que un derecho de protección habitualmente da lugar a que la entidad tenga la capacidad práctica de sustituir físicamente o derivar el activo sin que sea consciente el cliente del cambio o que lo objete. Por ejemplo, un contrato podría señalar que una entidad no puede transferir un bien porque un cliente tiene título legal sobre los bienes del contrato. Sin embargo, el título legal del cliente sobre los bienes pretende proteger al cliente en el caso de liquidación de la entidad y la entidad puede sustituir físicamente y derivar los bienes a otro cliente con poco costo. En este ejemplo, la restricción contractual es meramente un derecho de protección y no indica que el control de los bienes haya sido transferido al cliente.
- FC139 Algunos de quienes respondieron observaron que requerir que una entidad considere las restricciones prácticas o contractuales del párrafo 35(c) de la NIIF 15 parece contradecir los requerimientos del párrafo B4 de la NIIF 15 de ignorar las limitaciones prácticas y contractuales al aplicar el criterio del párrafo 35(a) de la NIIF 15. Los consejos destacaron que esta diferencia es adecuada. Aunque el objetivo de los dos criterios es evaluar cuándo se transfiere el control a lo largo del tiempo, cada criterio proporciona un método diferente de evaluar cuándo se transfiere ese control, porque los criterios se diseñaron para aplicarse a escenarios diferentes.
- FC140 Los consejos decidieron que la evaluación del uso alternativo debe completarse solo al inicio del contrato y no debe actualizarse. En otro caso, una entidad necesitaría continuamente evaluar nuevamente si el activo tiene un uso alternativo, lo que conduciría a un patrón de desempeño (y, por ello, de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias) que no es útil.

FC141 Los consejos también decidieron que mientras el concepto de uso alternativo es una parte necesaria del criterio del párrafo 35(c), no es suficiente para concluir que un cliente controla un activo. Por consiguiente, los consejos decidieron que para demostrar que un cliente controla un activo que no tiene uso alternativo a medida que se crea, una entidad debe tener también un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha.

La entidad tiene un derecho exigible al pago del desempeño completado hasta la fecha

FC142 Los consejos decidieron que había un vínculo entre la evaluación del control y los factores de uso no alternativo y un “derecho al pago”. Esto es porque si un activo que una entidad está creando no tiene uso alternativo para ésta, está efectivamente construyendo un activo bajo la dirección del cliente. Por consiguiente, la entidad querrá estar protegida económicamente del riesgo de que el cliente dé por terminado el contrato y le deje sin activo o con un activo que tiene poco valor para la entidad. Esa protección se establecerá requiriendo que si el contrato se da por terminado, el cliente debe pagar por el desempeño completado por la entidad hasta la fecha. Esto es congruente con otros contratos de intercambio en los que un cliente habitualmente estaría obligado a pagar solo si ha recibido el control de los bienes o servicios del intercambio. Por consiguiente, el hecho de que el cliente esté obligado a pagar por el desempeño de la entidad (o, en otras palabras, no puede evitar pagar por ese desempeño) sugiere que el cliente ha obtenido los beneficios del desempeño de la entidad.

FC143 Los consejos usaron el término “derecho al pago” para referirse al pago que compensa a una entidad por su desempeño completado hasta la fecha en lugar de, por ejemplo, un pago de un depósito o un pago para compensar a la entidad por perjuicios o pérdidas de ganancias. Esto es porque el objetivo subyacente del criterio es determinar si la entidad está transfiriendo el control de los bienes o servicios al cliente a medida que un activo se está creando para ese cliente. Por consiguiente, suponiendo que existe un comportamiento racional y que no hay beneficios económicos percibidos más amplios que pudieran existir fuera del alcance del contrato con el cliente, la entidad estaría de acuerdo solo en transferir el control de los bienes o servicios al cliente si se le compensa por los costos asociados con el cumplimiento del contrato y recibe un margen de ganancia que incluye una rentabilidad sobre esos costos.

FC144 Los consejos destacaron que la compensación a la que tendría derecho la entidad en el momento en que el cliente dé por terminado el contrato podría no siempre ser el margen del contrato, porque el valor transferido al cliente en un contrato dado por terminado de forma prematura puede no ser proporcional al valor si el contrato fuera completado. Sin embargo, los consejos decidieron que para demostrar compensación por el desempeño completado hasta la fecha, la compensación debe basarse en una proporción razonable del margen de ganancia esperado de la entidad o ser una rentabilidad razonable sobre los costos de capital de la entidad. Además, los consejos destacaron que la atención debe fijarse en el importe al que la entidad tendría derecho al darse por terminado el contrato en lugar de en el importe al que la entidad podría finalmente estar dispuesta a liquidarlo en

NIIF 15 FC

una negociación. Por consiguiente, los consejos aclararon su intención sobre lo que “un margen de ganancia razonable” pretende representar en el párrafo B9 de la NIIF 15.

FC145 Además, los consejos aclararon que una entidad no necesita tener un derecho incondicional presente al pago, sino que debe tener un derecho exigible a pedir o retener un pago por el desempeño completado hasta la fecha si el cliente fuera a dar por terminado el contrato sin causa antes de ser completado. Por ejemplo, considérese un contrato de consultoría en el que la entidad consultora acuerda proporcionar un informe al final del contrato por un importe fijo que está condicionado a la entrega de ese informe. Si la entidad fuera ejecutando según el contrato, tendría un derecho al pago por el trabajo completado hasta la fecha si las condiciones del contrato (u otra ley) requirieran que el cliente compensara a la entidad por su trabajo completado hasta la fecha, si el cliente diera por terminado el contrato sin causa antes de ser completado. Los consejos aclararon este concepto porque las condiciones de pago contractuales en el contrato podrían no siempre alinearse con los derechos exigibles de la entidad al pago por el desempeño completado hasta la fecha.

FC146 Unos pocos entre quienes respondieron preguntaron si un pago inicial no reembolsable por el 100 por ciento cumpliría el criterio de “derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha” (es decir, porque un pago del 100 por ciento al menos compensaría a la entidad por el trabajo completado hasta la fecha a lo largo del contrato). Los consejos decidieron que ese tipo de pago cumpliría el criterio si el derecho de la entidad a retener (y no devolver) ese pago fuera exigible si el cliente diera por terminado el contrato. Además, los consejos destacaron que el derecho al pago debe ser exigible; en otro caso, es cuestionable si la entidad realmente tiene un derecho al pago. Por consiguiente, los consejos incluyeron los factores en el párrafo B12 de la NIIF 15 para ayudar a una entidad a determinar si el derecho al pago sería exigible.

FC147 Los consejos también decidieron aclarar que una entidad podría tener un derecho exigible al pago en algunos casos en los que un cliente pudiera no tener un derecho a dar por terminado el contrato o pudiera hacerlo solo en momentos especificados. Este sería el caso si el contrato u otras leyes en la jurisdicción requieren que la entidad y el cliente completen sus obligaciones respectivas (a menudo denominadas como desempeño específico).

Derecho al pago como un criterio separado de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias

FC148 Los consejos consideraron pero rechazaron especificar un derecho al pago como un criterio prevalente para determinar cuándo se reconocen los ingresos de actividades ordinarias, por las siguientes razones:

- (a) Una entidad debe tener un contrato para reconocer ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con la NIIF 15 y un componente de un contrato es un derecho al pago.

- (b) El elemento central del principio del reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias es la determinación de si los bienes o servicios se han transferido a un cliente, no si la entidad tiene un derecho al pago (aunque es una parte importante de la determinación de si existe un contrato—véanse los párrafos FC31 a FC46). La introducción de un derecho al pago como un criterio prevalente para la determinación de cuándo se satisface una obligación de desempeño podría haber potencialmente anulado ese principio de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias.
- (c) Un derecho al pago no indica necesariamente una transferencia de bienes o servicios (por ejemplo, en algunos contratos, se requiere a los clientes que hagan pagos iniciales no reembolsables y no reciban ningún bien o servicios a cambio). En casos en los que el cliente claramente recibe beneficios a medida que la entidad ejecuta, como en muchos contratos de servicios, la posibilidad de que la entidad no conserve finalmente el pago por su desempeño se aborda en la medición de los ingresos de actividades ordinarias. Por ejemplo, en algunos contratos de servicios, en los que el cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios a medida que la entidad ejecuta, el cliente puede ser capaz de dar por terminado el contrato y recibir un reembolso total de cualquier contraprestación pagada. Los consejos decidieron que en esos casos, puesto que la entidad está transfiriendo servicios al cliente, ésta debería reconocer ingresos de actividades ordinarias sujeto a una evaluación de si debería limitar el importe del precio de la transacción al que tiene derecho (véanse los párrafos FC203 a FC223).

Acuerdos para la construcción de inmuebles

- FC149 Para desarrollar los requerimientos para la evaluación de cuándo se transfieren los bienes o servicios al cliente, los consejos consideraron la diversidad de prácticas resultantes de la aplicación de los requerimientos anteriores de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias contenidos en las NIF que eran específicos para la construcción de inmuebles. Esa diversidad de prácticas procedía de la dificultad de determinar cuándo se transfiere el control del inmueble al cliente a lo largo del tiempo, mediante la aplicación de los criterios anteriores de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias de las NIF a contratos complejos con hechos y circunstancias diferentes.
- FC150 Los consejos prevén que la diversidad de prácticas debe reducirse mediante los requerimientos de los párrafos 35 a 37 de la NIF 15, los cuales proporcionan requerimientos específicos para la determinación de cuándo se transfieren los bienes o servicios a lo largo del tiempo. Sin embargo, los consejos observaron que el patrón de transferencia puede ser diferente para diferentes contratos de inmuebles porque éste dependerá de los hechos y circunstancias relevantes de cada contrato. Por ejemplo, algunos contratos de inmuebles pueden dar lugar a un activo que no puede ser (según las condiciones del contrato) fácilmente derivado a otro cliente (es decir, el desempeño de la entidad no crea un activo con uso alternativo para la entidad), y los contratos requieren que el cliente

pague por el desempeño completado hasta la fecha (cumpliendo así el criterio del párrafo 35(c) de la NIIF 15). Sin embargo, otros contratos de inmuebles que crean un activo sin uso alternativo para la entidad pueden no requerir que el cliente pague por el desempeño completado hasta la fecha. Por lo tanto, una entidad alcanzaría una conclusión diferente sobre el patrón de transferencia para esos contratos.

FC151 Algunos de los que respondieron que aplican las NIIF en el sector industrial inmobiliario residencial apoyaban la incorporación de los criterios para determinar si una obligación de desempeño se satisface a lo largo del tiempo, porque argumentaban que les ayudaría a evaluar si los ingresos de actividades ordinarias podrían reconocerse a lo largo del tiempo a medida que tiene lugar la construcción de las unidades residenciales en un desarrollo inmobiliario de la urbanización. Otros de los que respondieron de este sector industrial explicaban que aunque podían concluir que su desempeño no crea un activo con un uso alternativo, no podían cumplir el criterio del “derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha”. Esto significaría que podrían reconocer ingresos de actividades ordinarias solo en el momento en que cada unidad se transfiere al cliente (a menudo solo después de completar la construcción y que el cliente tiene posesión física), lo cual, señalaron, sería una representación inapropiada de su desempeño.

FC152 Sin embargo, los consejos concluyeron que si alguno de los criterios del párrafo 35(c) de la NIIF 15 no se cumple, el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo no representaría fielmente el desempeño de la entidad y los respectivos derechos y obligaciones de la entidad y del cliente en el contrato. Además, los consejos decidieron que aclarar el criterio del “sin uso alternativo y derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha” aseguraría mayor certidumbre y congruencia en el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias para desarrollos inmobiliarios de urbanizaciones residenciales.

Obligaciones de desempeño que se satisfacen en un determinado momento (párrafo 38)

FC153 Los consejos decidieron que todas las obligaciones de desempeño que no cumplen los criterios para ser satisfechas a lo largo del tiempo deben contabilizarse como obligaciones de desempeño satisfechas en un momento determinado. Para las obligaciones de desempeño satisfechas en un momento determinado, la obligación de desempeño se satisface en el momento en que se transfiere el control de los bienes o servicios al cliente. Los consejos incluyeron en el párrafo 38 de la NIIF 15 indicadores de la transferencia del control.

FC154 Muchos de quienes respondieron comentaron que los indicadores eran útiles para contratos de ventas de bienes para ayudar a una entidad a determinar cuándo ésta ha transferido el control de un activo (tangibles o intangibles). Los consejos incluyeron el indicador “el cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo” debido a los comentarios de los que respondieron que no estaban de acuerdo con la propuesta inicial de los consejos de eliminar las consideraciones de los “riesgos y recompensas de la propiedad” del reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias.

Quienes respondieron observaron que los riesgos y recompensas pueden ser un factor útil a considerar al determinar la transferencia de control, como se destacaba por el IASB en la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, y pueden ser, a menudo, una consecuencia del control de un activo. Los consejos decidieron que añadir los riesgos y recompensas como un indicador proporciona guías adicionales, pero no cambia el principio de determinación de la transferencia de bienes o servicios sobre la base de la transferencia del control.

- FC155 Algunos de quienes respondieron preguntaron si sería necesario que una entidad presentara todos los indicadores para concluir que había transferido el control de un bien o servicio. Algunos de quienes respondieron también preguntaron qué debería hacer una entidad si se presentaran algunos de los indicadores, pero no todos. En sus nuevas deliberaciones, los consejos enfatizaron que los indicadores del párrafo 38 de la NIIF 15 no son una lista de condiciones que deben cumplirse antes de que una entidad pueda concluir que se ha transferido al cliente el control de los bienes o servicios. En su lugar, los indicadores son una lista de factores que están, a menudo, presentes si un cliente tiene el control de un activo y esa lista se proporciona para ayudar a las entidades a aplicar el principio de control del párrafo 31 de la NIIF 15.
- FC156 Los consejos consideraron incluir un indicador de que el “diseño o función del bien o servicio es específico para el cliente”. Sin embargo, los consejos decidieron no incluir este indicador en la NIIF 15 porque se aplicaría principalmente a contratos de servicios (por ejemplo, contrato del tipo construcción) y sería innecesario a la luz de los requerimientos para determinar cuándo las obligaciones de desempeño se satisfacen a lo largo del tiempo. Tal como describían los párrafos FC134 a FC141, el concepto de diseño o función específico para el cliente se ha desarrollado dentro del criterio de “un activo sin uso alternativo para la entidad”.
- FC157 Quienes respondieron también sugirieron indicadores adicionales tales como la ausencia de involucración continuada de la entidad en el bien o servicio (por ejemplo, una opción de compra sobre un bien entregado). Los consejos incluyeron guías para ayudar a una entidad a evaluar la transferencia de control en circunstancias en las que las que en un contrato con un cliente existen opciones de compra o venta (véanse los párrafos FC422 a FC433).

Medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño (párrafos 39 a 45 y B14 a B19)

- FC158 Los consejos decidieron que cuando una entidad determina que una obligación de desempeño se satisface a lo largo del tiempo, debería determinar cuánto ingreso de actividades ordinarias reconocer en cada periodo de presentación, midiendo su progreso hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño.

NIIF 15 FC

- FC159 Existen varios métodos que una entidad podría utilizar para medir su progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño. Dada la amplitud del alcance de la NIIF 15, los consejos decidieron que no sería factible considerar todos los métodos posibles y recomendar cuándo una entidad debería utilizar cada método. Por consiguiente, una entidad debería utilizar el juicio profesional al seleccionar un método apropiado para medir el progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño. Eso no significa que una entidad tenga “elección libre”. Los requerimientos señalan que una entidad debería seleccionar un método de medir el progreso que sea congruente con el objetivo claramente señalado de representar el desempeño de la entidad—eso es, la satisfacción de la obligación de desempeño de una entidad—al transferir el control de los bienes o servicios al cliente.
- FC160 Para cumplir ese objetivo de representar el desempeño de la entidad, una entidad necesitaría considerar la naturaleza de los bienes o servicios comprometidos y la naturaleza del desempeño de la entidad. Por ejemplo, en un contrato típico de sociedad deportiva, el compromiso de la entidad es permanecer disponible por un periodo de tiempo (es decir, esté disponible), en lugar de proporcionar un servicio solo cuando lo requiera el cliente. En este caso, el cliente se beneficia del servicio de la entidad de hacer que la sociedad deportiva permanezca disponible. Esto se pone de manifiesto por el hecho de que en la medida en que el cliente utilice la sociedad deportiva no afecta, en sí misma, al importe de bienes o servicios restantes a los que tiene derecho el cliente. Además, el cliente está obligado a pagar la contraprestación independientemente de si utiliza sociedad deportiva. Por consiguiente, en esos casos, la entidad necesitaría seleccionar una medida de progreso basada en sus servicios de hacer los bienes o servicios disponibles, en lugar de cuándo el cliente utiliza los bienes o servicios a su disposición.
- FC161 Los consejos decidieron que una entidad debería aplicar el método seleccionado para medir el progreso de forma congruente para una obligación de desempeño concreta y también entre contratos que tengan obligaciones de desempeño con características similares. Una entidad no debería utilizar métodos diferentes para medir su desempeño al satisfacer las mismas, o similares, obligaciones de desempeño, en otro caso sus ingresos de actividades ordinarias no serían comparables en periodos de presentación distintos. Los consejos también destacaron que si se permitiera que una entidad aplicara más de un método para medir su desempeño al cumplir una obligación de desempeño, efectivamente eludiría los requerimientos para identificar las obligaciones de desempeño.
- FC162 Aunque los consejos no consideraron todos los métodos posibles y recomendaron cuándo una entidad debería utilizar cada método, observaron que existen a grandes rasgos dos métodos que la entidad podría considerar para determinar el método para medir el progreso hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño—esto es los métodos del producto y de recursos. Los requerimientos para la aplicación de esos métodos están incluidos en la guía de aplicación (véanse los párrafos B14 a B19 de la NIIF 15).

Métodos de producto**[Referencia: párrafo B15 a B17, Apéndice B]**

- FC163 Los métodos del producto reconocen los ingresos de actividades ordinarias sobre la base de las mediciones directas del valor para el cliente de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha (por ejemplo, inspecciones del desempeño completado hasta la fecha, valoración de los resultados logrados, hitos alcanzados, tiempo transcurrido y unidades entregadas o unidades producidas). Al aplicar un método del producto, “valor para el cliente” se refiere a una medición objetiva del desempeño de la entidad en el contrato. Sin embargo, el valor para el cliente no pretende evaluarse por referencia a los precios de mercado o precios de venta independientes de los bienes o servicios individuales comprometidos en el contrato, ni pretende referirse al valor que el cliente percibe estar incorporado en los bienes o servicios.
- FC164 Los consejos decidieron que, conceptualmente, una medición del producto es la representación más fiel del desempeño de una entidad porque mide directamente el valor de los bienes o servicios transferidos al cliente. Sin embargo, los consejos observaron que sería apropiado para una entidad utilizar un método de recursos si ese método fuera menos costoso y proporcionara un sustituto razonable para medir el progreso.
- FC165 En las nuevas deliberaciones, algunos de los que respondieron, en concreto los del sector industrial de la fabricación por contrato, solicitaron que los consejos proporcionaran más guías sobre cuándo serían apropiados los métodos de las unidades de entrega o de las unidades de producción. Los que respondieron observaron que estos métodos parecen ser métodos del producto y, por ello, preguntaron si proporcionarían siempre la representación más apropiada del desempeño de una entidad. Los consejos observaron que estos métodos pueden ser apropiados en algunos casos; sin embargo, estos pueden no siempre dar lugar a la mejor representación del desempeño de una entidad si la obligación de desempeño se satisface a lo largo del tiempo. Esto es porque un método de unidades de entrega o de unidades de producción ignora el trabajo en progreso que pertenece al cliente. Cuando ese trabajo en progreso es importante para el contrato o para los estados financieros en su conjunto, los consejos observaron que el uso de un método de unidades de entrega o de unidades de producción distorsionaría el desempeño de la entidad porque ésta no reconocería los ingresos de actividades ordinarias por los activos creados antes de que la entrega o la producción se complete pero que son controlados por el cliente.
- FC166 Los consejos también observaron que un método de unidades de entrega o de unidades de producción puede no ser apropiado si el contrato proporciona servicios de diseño y producción porque, en este caso, cada elemento producido o entregado puede no transferir un importe igual de valor al cliente. Sin embargo, un método de unidades de entrega puede ser apropiado para medir el progreso de un contrato de fabricación a largo plazo de elementos estándar que individualmente transfieren un importe igual de valor al cliente en la entrega. Por ello, los consejos aclararon que al seleccionar un método del producto para medir el progreso y determinar si el método de unidades de entrega o de unidades de producción es apropiado, una entidad debería considerar sus hechos y circunstancias y seleccionar el método que

represente el desempeño de la entidad y la transferencia del control de los bienes o servicios al cliente.

- FC167 Los consejos también decidieron que, en algunas circunstancias, como una solución práctica, otro método del producto apropiado es reconocer los ingresos de actividades ordinarias por el importe de la contraprestación a la que una entidad tiene derecho a facturar. Este método es apropiado si el importe de la contraprestación que la entidad tiene derecho a facturar se corresponde directamente con el valor para el cliente de cada bien o servicio adicional que la entidad transfiere al cliente (es decir, el desempeño de la entidad completado hasta la fecha). Esto puede ocurrir, por ejemplo, en un contrato de servicios en el que una entidad factura un importe fijo por cada hora de servicio proporcionado. **[Referencia: párrafo B16, Apéndice B]**

Métodos de recursos

[Referencia: párrafos B18 y B19, Apéndice B]

- FC168 Los métodos de recursos reconocen los ingresos de actividades ordinarias sobre la base de los esfuerzos o recursos de la entidad para satisfacer una obligación de desempeño (por ejemplo, recursos consumidos, horas de mano de obra gastadas, costos incurridos, tiempo transcurrido u hora de maquinaria utilizada) en relación con los recursos totales esperados para satisfacer dicha obligación de desempeño.
- FC169 En algunos contratos, una entidad se compromete a transferir los bienes y servicios a un cliente, pero éste toma el control de los bienes, que representan una parte significativa de la obligación de desempeño, en un momento distinto del de los servicios (por ejemplo, el cliente obtiene el control de los bienes antes de que estén instalados). Si esos bienes y servicios no son distintos, entonces la entidad tendría una obligación de desempeño única. Puesto que existe diversidad en las prácticas sobre cómo aplicar un método de recursos para medir el progreso en tales situaciones, los consejos decidieron proporcionar guías adicionales relacionadas con los materiales no instalados.

Materiales no instalados

- FC170 Los consejos decidieron aclarar que el ajuste al método de recursos para materiales no instalados pretende asegurar que el método de recursos cumpla el objetivo de medir el progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño, como se describe en el párrafo 39 de la NIIF 15— esto es, representar el desempeño de una entidad.
- FC171 Los consejos observaron que si un cliente obtiene el control de los bienes antes de estar instalados por una entidad, entonces sería inapropiado para la entidad continuar reconociendo los bienes como inventario. En su lugar, la entidad debería reconocer los ingresos de actividades ordinarias por los bienes transferidos de acuerdo con el principio fundamental de la NIIF 15. Los consejos también observaron que si la entidad aplica un método de comparación de costos para medir el progreso (es decir, los costos incurridos comparados con los costos totales esperados), la entidad podría (en ausencia de requerimientos claros) incluir el costo de los bienes en el cálculo de la comparación de costos y, por ello, reconocer un margen de ganancia global del

contrato por la transferencia de los bienes. Los consejos destacaron que reconocer un margen de ganancia global del contrato antes de que los bienes estén instalados podría sobrevalorar la medida del desempeño de la entidad y, por ello, los ingresos de actividades ordinarias podrían ser sobrevalorados. De forma alternativa, requerir que una entidad estime un margen de ganancia que sea diferente del margen de ganancia global del contrato podría ser complejo y podría crear efectivamente una obligación de desempeño para bienes que no son distintos (eludiendo así los requerimientos para identificar las obligaciones de desempeño). Por lo tanto, los consejos decidieron que, en circunstancias especificadas, una entidad debería reconocer ingresos de actividades ordinarias por la transferencia de los bienes pero solo por un importe igual al costo de esos bienes. En esas circunstancias, una entidad debería también excluir los costos de los bienes del cálculo de la comparación de costos para ser congruente con la metodología de este método.

- FC172 Los consejos destacaron que el ajuste a la medición del progreso bajo el método de comparación de costos para materiales no instalados se pretende generalmente aplicar a un subconjunto de los bienes en un contrato de tipo construcción—esto es, solo a los bienes que tienen un costo significativo en relación con el contrato y solo si la entidad está proporcionando esencialmente un servicio simple de abastecimiento al cliente. Para bienes que cumplen las condiciones del párrafo B19(b) de la NIF 15, el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias en la medida de los costos de esos bienes asegura que la representación de la ganancia (o margen) de la entidad en el contrato es similar a la ganancia (o margen) que la entidad reconocería si el cliente hubiera suministrado esos mismos bienes para que la entidad los instale o use en la actividad de construcción.
- FC173 Algunos de quienes respondieron no estuvieron de acuerdo con los requerimientos de que una entidad reconozca un margen de ganancia de cero sobre la transferencia al cliente de los materiales no instalados. En su opinión el reconocimiento de márgenes de ganancia diferentes para partes distintas de una obligación de desempeño única es incongruente con el principio de identificación de las obligaciones de desempeño. Otros que respondieron no estuvieron de acuerdo con el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias para materiales no instalados a un margen de ganancia de cero porque podría no representar apropiadamente los derechos de una entidad según el contrato (por ejemplo, si la entidad tenía derecho, al dar por terminado el contrato, a un pago por un importe que refleje el margen global del contrato para todo el trabajo realizado, incluyendo la transferencia al cliente de materiales no instalados).
- FC174 Los consejos consideraron los argumentos pero decidieron que el ajuste al método de recursos especificado en el párrafo B19(b) de la NIF 15 asegurará que el método de recursos cumpla el objetivo de medir el progreso para representar el desempeño de una entidad. Los consejos no estuvieron de acuerdo con la preocupación planteada por algunos de los que respondieron de que el párrafo B19(b) de la NIF 15 es incongruente con el principio de identificación de las obligaciones de desempeño. Aunque el resultado de aplicar el párrafo B19(b) de la NIF 15 es que algunos bienes o servicios que son

parte de una única obligación de desempeño crean un margen, mientras que cualquier material aún no instalado crea solo un margen de cero, esa diferencia surge solo como consecuencia de la necesidad de ajustar el cálculo de la comparación de costos de forma que el método de recursos represente fielmente el desempeño de la entidad en el contrato.

- FC175 Para ser congruente con su decisión sobre materiales no instalados, los consejos también aclararon que si una entidad selecciona un método de recursos tal como el de comparación de costos para medir su progreso, la entidad debería ajustar la medición del progreso si la inclusión de algunos de los costos incurridos (por ejemplo, ineficiencias y desperdicio de materiales) pudiera distorsionar el desempeño de la entidad en el contrato.

Ineficiencias y desperdicio de materiales

- FC176 El párrafo B19 de la NIIF 15 reconoce que una deficiencia de los métodos de recursos es que puede no haber una relación directa entre los recursos de una entidad y la transferencia del control de bienes o servicios a un cliente. Este sería el caso si el método de comparación de costos incluye costos atribuibles a desperdicio de materiales u otras ineficiencias que no contribuyen a la satisfacción de una obligación de desempeño. Por consiguiente, una entidad debería excluir los efectos de cualesquiera recursos que no representen la transferencia del control de bienes o servicios al cliente (por ejemplo, los costos de materiales, mano de obra y otros recursos desperdiciados para cumplir el contrato que no se reflejaron en el precio de éste). A este respecto, los requerimientos del párrafo B19 de la NIIF 15 pueden verse como un recordatorio de que una aplicación mecánica del método de comparación de costos podría no siempre proporcionar una representación fiel del desempeño de la entidad.
- FC177 Como parte de sus nuevas deliberaciones, los consejos consideraron si deben proporcionar más guías sobre los conceptos de ineficiencias y desperdicio de materiales. Por ejemplo, algunos de los que respondieron preguntaron si la evaluación debería centrarse en ineficiencias específicas de la entidad o en ineficiencias inducidas por el mercado, y algunos solicitaron una distinción clara entre la contabilización de desperdicio normal de materiales esperado y la contabilización del desperdicio anormal de materiales.
- FC178 Los consejos reconocieron las preocupaciones pero decidieron que no sería realista desarrollar guías adicionales que identificaran clara y congruentemente los costos de ineficiencias y desperdicio de materiales que deberían excluirse de una medición del progreso a través de la comparación de costos. En su lugar, los consejos decidieron enfatizar que el objetivo de medir el progreso hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño es representar el desempeño de una entidad en el contrato y, por ello, un cálculo de comparación de costos puede requerir ajustes si algunos de los costos incurridos no contribuyen al progreso del contrato.

Medidas razonables del progreso

- FC179 Los consejos aclararon que al seleccionar un método para medir el progreso y, por ello, determinar cuándo reconocer los ingresos de actividades ordinarias, una entidad debería reconocer los ingresos de actividades ordinarias por su desempeño solo si puede razonablemente medir su progreso hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño. Algunos preguntaron si la incapacidad de una entidad para medir el progreso significaría que los costos podrían también diferirse. Sin embargo, los consejos observaron que a menos que la entidad pueda reconocer un activo a partir de los costos para cumplir un contrato de acuerdo con el párrafo 95 de la NIIF 15, esos costos no representarían un activo de la entidad y, por ello, deben reconocerse como gastos a medida que se incurre en ellos. **[Referencia: párrafo 44]**
- FC180 Los consejos también concluyeron que en casos en los que una entidad no puede razonablemente medir su progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño, pero, no obstante, espera finalmente recuperar los costos incurridos para satisfacer la obligación de desempeño, la entidad debería reconocer al menos algún importe de ingresos de actividades ordinarias para reflejar el hecho de que está haciendo progresos para satisfacer la obligación de desempeño. Por consiguiente, los consejos decidieron que en esos casos, una entidad debería reconocer ingresos de actividades ordinarias por la satisfacción de la obligación de desempeño solo en la medida de los costos incurridos. (Ese método es congruente con los requerimientos anteriores de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias para medir el progreso, contenidas en las NIIF y en los PCGA de los EE.UU.) Sin embargo, los consejos también decidieron que una entidad debería dejar de utilizar ese método cuando pueda medir razonablemente su progreso hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño. **[Referencia: párrafo 45]**

Medición de los ingresos de actividades ordinarias (párrafos 46 a 90)

- FC181 Los consejos decidieron que una entidad debería medir los ingresos de actividades ordinarias sobre la base de un enfoque del precio de la transacción asignado. Con el uso de ese enfoque, una entidad asigna el precio de la transacción a cada obligación de desempeño por un importe que representa el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de satisfacer cada obligación de desempeño. Esa asignación determina el importe de ingresos de actividades ordinarias que una entidad reconoce cuando (o a medida que) satisface cada obligación de desempeño. La mayoría de los que respondieron apoyaron el enfoque del precio de la transacción asignado.
- FC182 Los consejos consideraron, pero rechazaron, un enfoque de medición alternativo, que habría sido medir las obligaciones de desempeño pendientes directamente al final de cada periodo de presentación. Los consejos observaron que esta alternativa habría hecho la contabilización del contrato más compleja. Además, los consejos esperaban que en muchos casos este enfoque hubiera proporcionado a los usuarios de los estados financieros poca

información adicional, porque los valores de los bienes o servicios comprometidos no son intrínsecamente volátiles o porque el efecto de cualquier volatilidad que pudiera existir es limitada cuando una entidad transfiere los bienes o servicios al cliente a lo largo de un periodo relativamente breve. Los párrafos FC25 a FC27 incluyen explicaciones adicionales sobre los enfoques de medición rechazados.

- FC183 El enfoque del precio de la transacción asignado generalmente requiere que una entidad siga tres pasos principales para determinar el importe de los ingresos de actividades ordinarias que pueden reconocerse para las obligaciones de desempeño satisfechas. Esos pasos son los siguientes:
- (a) determinar el precio de la transacción para el contrato;
 - (b) asignar el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño; e
 - (c) reconocer el ingreso de actividades ordinarias por el importe asignado a la obligación de desempeño satisfecha.

Determinación del precio de la transacción (párrafos 47 a 72)

- FC184 La determinación del precio de la transacción es un paso importante en el modelo de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias, porque el precio de la transacción es el importe que la entidad asigna a las obligaciones de desempeño en un contrato y reconoce finalmente como ingresos de actividades ordinarias.
- FC185 Los consejos decidieron definir el precio de la transacción como el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios que transfiere. Por consiguiente, el objetivo de determinar el precio de la transacción al final de cada periodo de presentación es predecir el importe total de la contraprestación a la que la entidad tendrá derecho por el contrato. Para desarrollar la NIIF 15 los consejos decidieron que el precio de la transacción no debe ajustarse por los efectos del riesgo crediticio del cliente (véanse los párrafos FC259 a FC265) a menos que el contrato incluya un componente de financiación significativo (véanse los párrafos FC229 a FC247).
- FC186 Los consejos aclararon que el precio de la transacción debería incluir solo importes (incluyendo importes variables) a los que la entidad tiene derecho según el contrato presente. Por ejemplo, el precio de la transacción no incluye estimaciones de la contraprestación del ejercicio futuro de opciones por bienes o servicios adicionales o por órdenes de cambio futuras. Hasta que el cliente ejerza la opción o acuerde el cambio de la orden, la entidad no tiene un derecho a la contraprestación.
- FC187 Los consejos también aclararon que los importes a los que tiene derecho la entidad según el contrato presente pueden pagarse por cualquier parte (es decir, no solo por el cliente). Por ejemplo, en el sector industrial de la salud, una entidad puede determinar el precio de la transacción basada en los importes a los que tendrá derecho al pago por el paciente, compañías de seguro u organismos gubernamentales. Esto puede ocurrir también en otros sectores industriales en los que una entidad recibe un pago de un fabricante

como consecuencia de que el fabricante emite cupones o descuentos directamente al cliente de la entidad. Sin embargo, el precio no incluiría importes cobrados en nombre de un tercero tal como algunos impuestos por ventas e impuestos sobre el valor agregado en algunas jurisdicciones.

- FC188 La determinación del precio de la transacción cuando un cliente se compromete a pagar un importe fijo de contraprestación en efectivo (es decir, un importe que no variará) será sencilla. Sin embargo, la determinación del precio de la transacción puede ser más difícil en los casos siguientes:
- (a) el importe de contraprestación acordado es variable (véanse los párrafos FC189 a FC202), lo que también requerirá que una entidad considere si debería limitar el importe estimado de la contraprestación a incluir en el precio de la transacción (véanse los párrafos FC203 a FC223);
 - (b) el contrato tiene un componente de financiación significativo (véanse los párrafos FC229 a FC247);
 - (c) el importe de la contraprestación acordado es en forma distinta al efectivo (véanse los párrafos FC248 a FC254); e
 - (d) existe una contraprestación a pagar al cliente por la entidad (véanse los párrafos FC255 a FC258).

*Aclaraciones a la NIF 15 (modificaciones emitidas en abril de 2016)—
temas para los cuales el IASB decidió no modificar la NIF 15
(presentación de los impuestos sobre ventas)*

- FC188A El párrafo 47 de la NIF 15 especifica que los importes cobrados en nombre de terceros, tal como algunos impuestos sobre ventas están excluidos de la determinación del precio de la transacción. Se requiere, por ello, que las entidades identifiquen y evalúen los impuestos sobre ventas para determinar si incluirlos o no en el precio de la transacción.

- FC188B Después de la emisión del Tema 606 y la NIF 15 algunos interesados de los EE.UU. expresaron su preocupación sobre el costo y complejidad de evaluar las leyes fiscales en cada jurisdicción porque muchas entidades operan en numerosas jurisdicciones, y en algunas las leyes no son claras sobre qué parte de la transacción está principalmente obligada al pago de los impuestos. Estos interesados también señalaron que la variedad de las leyes fiscales y los cambios en éstas entre jurisdicciones contribuye a esa complejidad. Por consiguiente, algunos preparadores y auditores solicitaron que los consejos modificaran la Norma sobre ingresos de actividades ordinarias para añadir una solución práctica para reducir la complejidad y las dificultades prácticas al evaluar si un impuesto por ventas se cobra en nombre de un tercero. Una opción de política contable para incluir o excluir todos los impuestos sobre ventas por ingresos de actividades ordinarias estaba disponible en las normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias en los PCGA de los EE.UU.

NIIF 15 FC

FC188C El FASB decidió modificar el Tema 606 para proporcionar una opción de política contable que permita que una entidad excluya de la medición del precio de la transacción todos los impuestos establecidos por una autoridad gubernamental que se impongan sobre, y en coincidencia con, una transacción que produzca ingresos de actividades ordinarias específicos y se cobren a los clientes (por ejemplo, impuestos sobre ventas, impuestos por uso, impuestos sobre valor añadido o algunos impuestos de aduanas). Los impuestos establecidos sobre cobros brutos totales o impuestos de una entidad durante el proceso de compra de inventario se excluyen del alcance de la elección.

FC188D El IASB decidió no proporcionar una opción de política contable similar, por las siguientes razones:

- (a) Reducirían la comparabilidad de los ingresos de actividades ordinarias entre entidades que operan bajo regímenes fiscales en diferentes jurisdicciones, así como entre entidades que operan en la misma jurisdicción en la medida en que opten por distintos enfoques.
- (b) Las Normas anteriores de ingresos de actividades ordinarias según las NIIF contenían requerimientos aplicables a los impuestos sobre ventas similares a los de la NIIF 15. Por consiguiente, la evaluación de si los impuestos sobre ventas se cobran en nombre de un tercero no es un requerimiento nuevo para los preparadores según las NIIF.
- (c) Crearía una excepción al modelo de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias que no refleja el fondo económico del acuerdo en casos en los que un impuesto sobre ventas (o similar) sea un impuesto sobre la entidad en lugar de un impuesto cobrado por la entidad al cliente en nombre de una autoridad fiscal.

El IASB reconoció que, puesto que la opción de política no está disponible en la NIIF 15, esto da lugar a una diferencia entre la NIIF 15 y el Tema 606.

Contraprestación variable (párrafos 50 a 59)

FC189 Los consejos destacaron que en contratos con clientes en los que la contraprestación acordada es variable, una entidad necesita estimar el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho. Por consiguiente, los consejos decidieron proporcionar requerimientos que aborden:

- (a) la identificación de cuándo la contraprestación variable está presente en un contrato con un cliente (véanse los párrafos FC190 a FC194);
- (b) los métodos para estimar la contraprestación variable (véanse los párrafos FC195 a FC202);
- (c) cuándo esas estimaciones de la contraprestación variable deben limitarse y, por ello, no incluirse en el precio de la transacción (véanse los párrafos FC203 a FC223); e
- (d) cómo contabilizar los cambios posteriores en el precio de la transacción (véanse los párrafos FC224 a FC228).

Identificación de la contraprestación variable

- FC190 Los consejos destacaron que la contraprestación variable puede surgir en cualquier circunstancia en la que pueda variar la contraprestación a la que la entidad tendrá derecho según el contrato. Los ejemplos del párrafo 51 de la NIF 15 incluyen tipos comunes de contraprestación variable que pueden ocurrir en un contrato con un cliente.
- FC191 Los consejos observaron que la contraprestación puede ser variable incluso en casos en los que el precio señalado en el contrato es fijo. Esto es porque la entidad puede tener derecho a la contraprestación solo en el momento en que ocurra o no un suceso futuro. Considérese, por ejemplo, un contrato de servicio de precio fijo en el que el cliente paga al inicio y las condiciones del contrato proporcionan al cliente un reembolso total del importe pagado si el cliente no está satisfecho con el servicio en cualquier momento. En esos casos, la contraprestación es variable porque la entidad podría tener derecho a toda la contraprestación o a ninguna si el cliente ejerce su derecho al reembolso.
- FC192 El contrato especificará, a menudo, las condiciones que dan lugar a que la contraprestación se clasifique como variable. Sin embargo, en algunos casos la contraprestación acordada puede ser variable porque los hechos y circunstancias indican que la entidad puede aceptar un precio menor que el señalado en el contrato (es decir, el contrato contiene una reducción de precio implícita). Los consejos observaron que las prácticas del negocio tradicionales de una entidad, políticas publicadas o declaraciones específicas pueden proporcionar evidencia de que la entidad desea aceptar un precio menor a cambio de los bienes o servicios comprometidos. Por ejemplo, una entidad podría conceder una reducción de precio a un cliente por bienes que fueron anteriormente vendidos a ese cliente para permitirle descontar los bienes y, de ese modo, venderlos más fácilmente a un tercero. Los consejos destacaron que en muchos casos, las reducciones de precio se conceden probablemente para mejorar la relación con un cliente para incentivar ventas futuras a ese cliente.
- FC193 Los consejos decidieron que una entidad debería también considerar todos los hechos y circunstancias para determinar si la entidad aceptará un importe menor de contraprestación que el precio señalado en el contrato. Por ejemplo, una entidad podría realizar un contrato con un cliente nuevo con una estrategia de desarrollar la relación con el cliente. En ese caso, aunque puede no haber evidencia pasada de que la entidad proporcionará una reducción de precio, puede haber otros factores presentes que den lugar a que ésta concluya que aceptará un precio menor que el señalado en el contrato.
- FC194 Los consejos observaron que en algunos casos puede ser difícil determinar si la entidad ha ofrecido implícitamente una reducción del precio o si ha optado por aceptar el riesgo de incumplimiento de pago por parte del cliente de la contraprestación acordada (es decir, el riesgo crediticio del cliente). Los consejos destacaron que una entidad debería utilizar el juicio y considerar todos los hechos y circunstancias relevantes para hacer esa determinación. Los consejos observaron que este juicio estaba siendo aplicado según los requerimientos anteriores de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias. Por consiguiente, los consejos decidieron no desarrollar

requerimientos detallados para diferenciar entre una reducción de precio y pérdidas por deterioro de valor.

El método para estimar la contraprestación variable

- FC195 Los consejos decidieron especificar que una entidad debería estimar la contraprestación variable utilizando el valor esperado o el importe más probable, dependiendo de qué método espera que prediga mejor el importe de la contraprestación a la que tendrá derecho (véase el párrafo 53 de la NIIF 15). Los consejos destacaron que esto no pretende ser una "elección libre"; una entidad necesita considerar qué método espera que prediga mejor el importe de la contraprestación a la que tendrá derecho y aplicará ese método de forma congruente para contratos de tipos similares.
- FC196 Los consejos concluyeron sobre los métodos para estimar el precio de la transacción en respuesta a la información recibida sobre el Proyecto de Norma de 2010. Ese proyecto de norma proponía que cuándo la contraprestación en un contrato es variable, una entidad debería medir el precio de la transacción (a su valor esperado) utilizando solo un método de probabilidad ponderada. Un método de probabilidad ponderada refleja el rango total de importes de contraprestación posibles, ponderados por sus respectivas probabilidades. Muchos de quienes respondieron al Proyecto de Norma de 2010 no estuvieron de acuerdo con la medición del precio de la transacción utilizando el método de la probabilidad ponderada porque entendían que:
- (a) añadiría complejidad y sería costoso de aplicar; e
 - (b) impediría la presentación de resultados que tengan sentido en todas las circunstancias porque, por ejemplo, podría dar lugar a que una entidad determinase el precio de la transacción por un importe de contraprestación que la entidad nunca podría obtener según el contrato.
- FC197 Algunos de los que respondieron sugirieron que los consejos no especifiquen un modelo de medición y, en su lugar, requieran que el precio de la transacción se determine utilizando la mejor estimación de la gerencia. Muchos destacaron que esto proporcionaría a la gerencia flexibilidad para estimar sobre la base de su experiencia e información disponible, sin la documentación que se requeriría cuando se especifica un modelo de medición.
- FC198 En sus nuevas deliberaciones, los consejos reafirmaron su decisión de especificar un objetivo y un método de medición apropiado para estimar el precio de la transacción. Esto es porque la especificación de un objetivo y un método de medición apropiado proporcionarían el marco necesario para asegurar rigurosidad en el proceso de estimación. Además, sin este marco, la medición de los ingresos de actividades ordinarias podría no ser comprensible para los usuarios de los estados financieros y podría carecer de comparabilidad entre entidades.
- FC199 Sin embargo, en sus nuevas deliberaciones, los consejos reconsideraron qué método o métodos de medición deben ser apropiados. Destacaron que un método de probabilidad ponderada refleja todas las incertidumbres existentes en el precio de la transacción al final del periodo de presentación. Por lo tanto,

éste refleja mejor las condiciones que están presentes al final de cada periodo de presentación. Por ejemplo, refleja la posibilidad de recibir un mayor importe de contraprestación, así como el riesgo de recibir un importe menor. Sin embargo, los consejos observaron que los usuarios de los estados financieros están más interesados en conocer el importe total de contraprestación que se producirá finalmente del contrato. Por consiguiente, los consejos decidieron que para que la estimación del precio de la transacción tenga sentido al final de cada periodo de presentación, debe ser un importe que la entidad espere que mejor prediga el importe de la contraprestación a la que tendrá derecho (los consejos decidieron abordar la cuestión del riesgo crediticio por separado—véanse los párrafos FC259 a FC265).

- FC200 Los consejos observaron que en algunos casos, una estimación de la probabilidad ponderada (es decir, un valor esperado) predice el importe de contraprestación a la que una entidad tendrá derecho. Por ejemplo, ese es probable que sea el caso si la entidad tiene un gran número de contratos con características similares. Sin embargo, los consejos están de acuerdo con quienes respondieron que un valor esperado puede no siempre predecir fielmente la contraprestación a la que una entidad tendrá derecho. Por ejemplo, si la entidad está segura de recibir uno de solo dos importes de contraprestación posibles en un contrato único, el valor esperado no sería un resultado posible de acuerdo con el contrato y, por ello, podría no ser relevante para predecir el importe de la contraprestación a la que la entidad tendrá derecho. Los consejos decidieron que, en esos casos, otro método—el método del importe más probable—es necesario para estimar el precio de la transacción. Esto es porque el método del importe más probable identifica el importe individual de contraprestación en el rango de importes de contraprestación posibles que es más probable que ocurra que cualquier otro resultado individual.
- FC201 Teóricamente, aunque una entidad que utiliza el método del importe más probable debe considerar todos los posibles resultados para identificar el más probable, en la práctica, no hay necesidad de cuantificar los resultados menos probables. De forma análoga, en la práctica la estimación del valor esperado utilizando el método de la probabilidad ponderada no requiere que una entidad considere todos los resultados posibles utilizando modelos y técnicas complejos, incluso si una entidad tiene abundante información y puede identificar muchos resultados. En muchos casos, un número limitado de resultados y probabilidades discretos pueden, a menudo, proporcionar una estimación razonable de la distribución de resultados posibles. Por ello, los consejos decidieron que ninguno de los dos enfoques debe ser demasiado costoso o complejo de aplicar.
- FC202 Los consejos también decidieron que, para proporcionar mejor información a los usuarios, una entidad debería aplicar un método de forma congruente a todo el contrato al estimar el efecto de una incertidumbre sobre el importe de la contraprestación variable a la que espera tener derecho la entidad. Sin embargo, los consejos observaron que esto no significaría que una entidad necesitara utilizar un método para medir cada incertidumbre en un contrato

único. En su lugar, una entidad puede utilizar métodos diferentes para incertidumbres distintas.

Limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable

- FC203 Los consejos decidieron que para proporcionar información útil a los usuarios de los estados financieros, algunas estimaciones de la contraprestación variable no deben incluirse en el precio de la transacción. Este sería el caso si la estimación de la contraprestación variable (y por consiguiente el importe de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos) es demasiado incierta y, por ello, puede no representar fielmente la contraprestación a la que la entidad tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios transferidos al cliente. En ese caso, los consejos decidieron que una entidad debería limitar la estimación de la contraprestación variable a incluir en el precio de la transacción.
- FC204 Muchos de quienes respondieron estuvieron de acuerdo en que era necesario incluir alguna forma de limitación en el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias que procedan de contraprestaciones variables porque una parte significativa de los errores en los estados financieros según los requerimientos anteriores de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias estaban relacionados con la sobreestimación o reconocimiento prematuro de ingresos de actividades ordinarias. Sin embargo, los consejos destacaron que su intención no era eliminar el uso de estimaciones, que son comunes y necesarias en la información financiera, sino asegurar que esas estimaciones sean robustas y den lugar a información útil. Esto es porque los ingresos de actividades ordinarias son una métrica importante y los usuarios de los estados financieros explicaban que es fundamental que esas estimaciones de la contraprestación variable se incluyan en los ingresos de actividades ordinarias solo cuando exista un alto grado de confianza en que los ingresos de actividades ordinarias no se revertirán en un periodo de presentación posterior.
- FC205 Para desarrollar los requerimientos para limitar las estimaciones de la contraprestación variable, los consejos consideraron los siguientes aspectos:
- (a) el objetivo de limitar las estimaciones de la contraprestación variable y de especificar un nivel de confianza (véanse los párrafos FC206 a FC213);
 - (b) la aplicación de los requerimientos para limitar las estimaciones de la contraprestación variable y de las regalías o licencias de propiedad intelectual basadas en ventas o en uso (véanse los párrafos FC214 a FC219); e
 - (c) si los requerimientos para limitar las estimaciones de contraprestación variable deben incluirse en la determinación del precio de la transacción (Paso 3 del modelo de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias) o en la determinación del importe acumulado de ingresos de actividades ordinarias reconocidos cuando se satisface una obligación de desempeño (Paso 5 del modelo de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias) (véanse los párrafos FC220 a FC223).

El objetivo de limitar las estimaciones de la contraprestación variable y de especificar un nivel de confianza

- FC206 En sus nuevas deliberaciones, los consejos decidieron que sería útil aclarar el objetivo de las limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable. Para tomar su decisión, los consejos consideraron la información recibida de los usuarios de los estados financieros. La mayoría de los usuarios de los estados financieros que fueron consultados indicaron que la medida más relevante de los ingresos de actividades ordinarias en un periodo de presentación sería una que no diera lugar a una reversión significativa en un periodo posterior. Esto es porque un importe que no se revirtiera en el futuro ayudaría a los usuarios de los estados financieros a predecir mejor los ingresos de actividades ordinarias futuros de una entidad. Por lo tanto, los consejos decidieron que la atención sobre la limitación de los ingresos de actividades ordinarias debe centrarse en posibles ajustes a la baja (es decir, reversiones de ingresos de actividades ordinarias), en lugar de en todos los ajustes de ingresos de actividades ordinarias (es decir, tanto en ajustes al alza como a la baja). Específicamente, los consejos decidieron que una entidad debería incluir algunas o todas las estimaciones de la contraprestación variable en el precio de la transacción solo en la medida en que sea altamente probable que no ocurra una reversión significativa de los ingresos de actividades ordinarias.
- FC207 Los consejos reconocen que el requerimiento de limitar las estimaciones de la contraprestación variable y el objetivo que han definido crea un conflicto con el concepto de neutralidad de los respectivos marcos conceptuales de los consejos. Esto es porque la decisión de los consejos introduce un sesgo a la baja en las estimaciones que se incluirán en el precio de la transacción. Sin embargo, los consejos decidieron que este sesgo era razonable porque los usuarios de los estados financieros indicaban que los ingresos de actividades ordinarias son más relevantes si no se espera que estén sujetos a reversiones futuras significativas.
- FC208 En las nuevas deliberaciones, los preparadores y auditores indicaron que el cumplimiento del objetivo de limitar las estimaciones de la contraprestación variable sería difícil si no se especificaba algún nivel de confianza, por ejemplo, si los consejos meramente especificaban que una entidad debería incluir una contraprestación variable en la medida en que esperara que haciéndolo así no diera lugar a reversiones de ingresos de actividades ordinarias significativas. Muchos también observaron que la omisión de un nivel de confianza del objetivo podría dar lugar a diversidad de prácticas si las entidades interpretaban el nivel de confianza implícito de forma distintas (por ejemplo, algunos podrían interpretar el nivel de confianza implícita como virtualmente cierto mientras que otros podrían suponer que significa más probable que no).
- FC209 Por consiguiente, los consejos decidieron que la especificación de un nivel de confianza proporcionaría claridad y, así, aseguraría una aplicación más congruente de los requerimientos para limitar las estimaciones de la contraprestación variable. Para determinar el nivel apropiado de confianza, los consejos consideraron si podrían utilizar la propuesta del Proyecto de Norma de 2011 que limitaba los ingresos de actividades ordinarias al importe al que

NIIF 15 FC

una entidad estuviera razonablemente segura que tendría derecho. Sin embargo, muchos de los que respondieron al Proyecto de Norma de 2011 no estaban seguros de lo que pretendían los consejos al utilizar el término “razonablemente seguro”. Los que respondieron observaron que el término se utiliza en otras partes de las NIIF, PCGA de los EE.UU. y requerimientos de auditoría y además destacaron que su significado es interpretado a menudo de forma diferente en esos contextos.

- FC210 Los consejos también consideraron utilizar terminología que no se había usado previamente en las NIIF ni en los PCGA de los EE.UU. Sin embargo, los consejos decidieron que cualquier término nuevo que se usase podría dar lugar a una diversidad de prácticas, porque las entidades podrían interpretarlo de diferentes formas. Por consiguiente, los consejos decidieron que el nivel más apropiado de confianza sería “altamente probable” para las NIIF y “probable” para los PCGA de los EE.UU. como consecuencia del uso de esos términos en los requerimientos existentes.
- FC211 Los consejos observaron que el término “probable” es ampliamente usado y comprendido en la práctica en los Estados Unidos y se define en los PCGA de los EE.UU. como “el suceso o sucesos futuros son probable que ocurran” (Tema 450). Por el contrario, el término “probable” se define en las NIIF como “más probable que no” (NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas* y NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*). Por ello, para lograr el mismo significado en las NIIF que en los PCGA de los EE.UU., los consejos decidieron utilizar el término “altamente probable” para las NIIF y “probable” para los PCGA de los EE.UU. Los consejos destacaron que esto es congruente con el enfoque que el IASB adoptó al desarrollar la NIIF 5, para la cual el IASB utilizó el término “altamente probable” para lograr el mismo significado que “probable” en los PCGA de los EE.UU. (véase el párrafo FC81 de la NIIF 5).
- FC212 Los consejos observaron que el análisis que una entidad realizaría para determinar si su estimación cumplía el nivel requerido de confianza sería todavía en gran medida cualitativo. Específicamente, ese análisis requeriría que la entidad usase el juicio y considerase los factores del párrafo 57 de la NIIF 15 para evaluar si era altamente probable que no ocurriera una reversión significativa de los ingresos de actividades ordinarias. En otras palabras, los consejos no esperaban que una entidad necesitara preparar un análisis cuantitativo cada vez que evaluase la probabilidad de si podría ocurrir una reversión significativa de ingresos de actividades ordinarias. Por ello, los consejos concluyeron que incluir un nivel de confianza no daría lugar a una aplicación de los requerimientos demasiado costosa o compleja.
- FC213 Los factores del párrafo 57 de la NIIF 15 se derivaron en parte de requerimientos anteriores de los PCGA de los EE.UU. acerca de devoluciones sobre ventas. Esos indicadores también fueron propuestos en los Proyectos de Norma de 2010 y 2011 y los que respondieron generalmente estuvieron de acuerdo en que eran relevantes y útiles. En sus nuevas deliberaciones, los consejos también decidieron añadir un indicador en el párrafo 57(d) de la NIIF 15 para abordar las circunstancias en las que no existe un requerimiento explícito para ajustar el precio establecido en el contrato, pero la entidad tiene

una práctica pasada de ofrecer un amplio rango de reducciones de precio (o tipos similares de ajustes de precio). Esto es, porque los consejos observaron que una práctica de ofrecer un amplio rango de reducciones de precio podría incrementar la probabilidad de que tuviera lugar una reversión significativa de ingresos de actividades ordinarias si la entidad incluía el importe contractual de la contraprestación en el precio de la transacción.

Aplicación de los requerimientos para limitar las estimaciones de la contraprestación variable

- FC214 Los requerimientos para limitar las estimaciones de la contraprestación variable primero requieren que una entidad estime la contraprestación a la que la entidad tendrá derecho (véase el párrafo 53 de la NIF 15). La entidad, entonces, evalúa si el objetivo de los requerimientos para limitar las estimaciones de la contraprestación variable pueden cumplirse—esto es, la determinación de si es altamente probable que no ocurrirá una reversión de los ingresos de actividades ordinarias significativa cuando se resuelva posteriormente la incertidumbre asociada con la contraprestación variable. Si la entidad determina que es altamente probable que la inclusión de su estimación no dará lugar a una reversión significativa de los ingresos de actividades ordinarias, ese importe se incluye en el precio de la transacción.
- FC215 Aunque algunos de los que respondieron explicaron que pensaban que estos requerimientos exigían inapropiadamente un proceso en dos pasos, los consejos observaron que no se requeriría que una entidad siguiera estrictamente esos dos pasos si el proceso de la entidad para estimar la contraprestación variable ya incorpora los principios sobre los cuales se basan los requerimientos para limitar las estimaciones de la contraprestación variable. Por ejemplo, una entidad podría estimar los ingresos de actividades ordinarias de ventas de bienes con un derecho de devolución. En ese caso, la entidad puede prácticamente no necesitar la estimación de los ingresos de actividades ordinarias esperados y por consiguiente aplicar los requerimientos de limitación a esa estimación, si el cálculo de la entidad de los ingresos estimados de actividades ordinarias incorpora las expectativas de devoluciones de la entidad a un nivel al que es altamente probable que el importe acumulado de ingresos de actividades ordinarias reconocidos no diera lugar a una reversión significativa de estos.
- FC216 Los requerimientos para limitar las estimaciones de la contraprestación variable requieren que una entidad evalúe si no ocurriría una reversión de los ingresos de actividades ordinarias significativa para el importe de los ingresos de actividades ordinarias acumulados reconocidos por una obligación de desempeño satisfecha (o parcialmente satisfecha). Esto por cuanto los consejos no pretendían que una entidad reconociera inapropiadamente ingresos de actividades ordinarias compensando el riesgo de una reversión de ingresos de actividades ordinarias futura por una obligación de desempeño satisfecha (o parcialmente satisfecha) contra los ingresos de actividades ordinarias esperados de un desempeño futuro.

NIIF 15 FC

- FC217 Los requerimientos para limitar las estimaciones de la contraprestación variable también requieren que una entidad evalúe la magnitud de una reversión significativa de ingresos de actividades ordinarias para la contraprestación variable y la contraprestación fija. Por ejemplo, si la contraprestación para una obligación de desempeño única incluía un importe fijo y un importe variable, la entidad evaluaría la magnitud de una reversión posible de ingresos de actividades ordinarias del importe variable relativo a la contraprestación total (es decir contraprestación fija y variable). Esto es porque el objetivo de limitar las estimaciones de la contraprestación variable se centra en una reversión posible de ingresos de actividades ordinarias del importe de los ingresos de actividades ordinarias acumulados reconocidos para una obligación de desempeño, en lugar de una reversión de solo la contraprestación variable asignada a esa obligación de desempeño.
- FC218 Los consejos destacaron que en algunos casos, cuando una entidad aplica los requerimientos para limitar las estimaciones de la contraprestación variable, la entidad puede determinar que no debería incluir la estimación completa de la contraprestación variable en el precio de la transacción cuando no sea altamente probable que haciéndolo así no daría lugar a una reversión significativa de los ingresos de actividades ordinarias. Sin embargo, la entidad puede determinar que es altamente probable que la inclusión de la estimación de la contraprestación variable en el precio de la transacción no daría lugar a una reversión significativa de ingresos de actividades ordinarias. Los consejos decidieron que, en estos casos, la entidad debería incluir ese importe en la estimación del precio de la transacción. Quienes respondieron a los Proyectos de Norma de 2010 y 2011 apoyaron incluir alguna parte de la contraprestación variable en el precio de la transacción (y, por ello, reconocer esa parte como ingresos de actividades ordinarias cuando la entidad satisface la obligación de desempeño relacionada) si la introducción de ese importe cumpliera el objetivo de los requerimientos para limitar las estimaciones de la contraprestación variable.
- FC219 Sin embargo, los consejos decidieron que para una licencia de propiedad intelectual para la cual la contraprestación se basa en ventas o uso posterior del cliente, una entidad no debería reconocer ingresos de actividades ordinarias por los importes inciertos hasta que se resuelva la incertidumbre (es decir, cuando tengan lugar las ventas o uso posteriores del cliente). Los consejos incluyeron estos requerimientos porque usuarios y preparadores de los estados financieros generalmente indicaban que si una entidad reconoce un importe mínimo de ingresos de actividades ordinarias por esos contratos no proporcionaría información relevante (véanse los párrafos FC419 a FC421).
[Referencia: párrafos 58 a B63]
- Limitaciones de la estimación del precio de la transacción (Paso 3) o limitaciones del importe acumulado de los ingresos de actividades ordinarias que se han reconocido (Paso 5)*
- FC220 Durante el desarrollo de los requerimientos para limitar las estimaciones de la contraprestación variable, los consejos consideraron cuándo sería más apropiado aplicar esos requerimientos en el modelo de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias.

- FC221 Algunos de los que respondieron sugirieron que si el objetivo es limitar la medición de los ingresos de actividades ordinarias, podría ser más apropiado limitar el precio de la transacción (es decir, incluir una limitación en el Paso 3). Por el contrario, si el objetivo es limitar el importe de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos, podría ser más apropiado limitar el importe acumulado de ingresos de actividades ordinarias reconocidos (es decir, incluir una limitación en el Paso 5). Sin embargo, los consejos observaron que no eran objetivos realmente independientes porque la medición de los ingresos de actividades ordinarias determina el importe de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos. En otras palabras, los requerimientos para limitar las estimaciones de la contraprestación variable limitan el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias y utilizan la incertidumbre de la medición como base para determinar si (o por cuánto) deben reconocerse los ingresos de actividades ordinarias. Los consejos destacaron que la aplicación de los requerimientos para limitar las estimaciones de la contraprestación variable al precio de la transacción o al importe acumulado de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos debería tener un efecto igual sobre el importe de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos en un contrato.
- FC222 Por consiguiente, los consejos decidieron que los requerimientos para limitar las estimaciones de la contraprestación variable deben incorporarse a la determinación del precio de la transacción porque la información recibida de quienes respondieron indicaba que esto sería congruente con la forma en que la gerencia, a menudo, considera la contraprestación variable.
- FC223 Quienes respondieron de los sectores industriales de la gestión de activos y de hoteles preguntaron si limitar el precio de la transacción daría lugar a un patrón de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias que representaría fielmente su desempeño según el contrato. En muchos contratos de esos sectores industriales, cuando una parte de la contraprestación variable pasa a ser fija, se relaciona solo con el desempeño del periodo. Los consejos observaron que los requerimientos para la asignación de la contraprestación variable (véanse los párrafos FC284 a FC293) asegurarían que los ingresos de actividades ordinarias reconocidos describan fielmente el desempeño en el contrato.

Cambios posteriores en el precio de la transacción

- FC224 Después del inicio del contrato, una entidad revisará sus expectativas sobre el importe de la contraprestación a la que espera tener derecho a medida que se resuelven las incertidumbres o que nueva información disponible sobre las incertidumbres restantes pasa a estar disponible. Para reflejar las condiciones que existen al final de cada periodo de presentación (y los cambios en las condiciones durante el periodo de presentación), los consejos decidieron que una entidad debería actualizar sus estimaciones del precio de la transacción a lo largo de todo el contrato. Los consejos concluyeron que reflejar las evaluaciones actuales del importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho proporcionará información más útil a los usuarios de los estados financieros que conservar las estimaciones iniciales, especialmente

NIIF 15 FC

para contratos a largo plazo que están sujetos a cambios significativos en las condiciones durante la vida del contrato.

FC225 Los consejos consideraron si una entidad debería realizar alguna de las siguientes acciones si el precio de la transacción cambia durante un contrato:

- (a) reconocer esos cambios en el resultado del periodo cuando éstos tengan lugar; o
- (b) asignar esos cambios a las obligaciones de desempeño.

FC226 Los consejos rechazaron la alternativa de reconocer el importe completo de un cambio en la estimación del precio de la transacción en el resultado del periodo cuando ese cambio tiene lugar. En opinión de los consejos, esa alternativa podría haber resultado en un patrón de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias que no reflejaría fielmente el patrón de la transferencia de bienes o servicios. Más aún, el reconocimiento inmediato de los ingresos de actividades ordinarias (y en su totalidad) de un cambio en la estimación del precio de la transacción habría sido propenso al abuso en la práctica. Los consejos consideraron si los cambios en la estimación del precio de la transacción podrían presentarse como una ganancia o pérdida de forma separada de los ingresos de actividades ordinarias, conservando así el patrón de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias. Sin embargo, los consejos rechazaron esa alternativa porque el importe total de ingresos de actividades ordinarias reconocidos por el contrato no habría igualado el importe de la contraprestación a la que tenía derecho la entidad según el contrato.

FC227 En su lugar, los consejos decidieron que una entidad debería asignar un cambio en el precio de la transacción a todas las obligaciones de desempeño del contrato, sujeta a las condiciones de los párrafos 87 a 90 de la NIIF 15 (véase el párrafo FC286). Esto es porque los ingresos de actividades ordinarias acumulados reconocidos representarán, entonces, los ingresos de actividades ordinarias que la entidad habría reconocido al final de periodo de presentación siguiente, si tuviera la información al inicio del contrato. Por consiguiente, el precio de la transacción que se asigna a las obligaciones de desempeño que han sido ya satisfechas debe reconocerse como ingreso de actividades ordinarias (o como una reducción de los ingresos de actividades ordinarias) de forma inmediata.

FC228 Los consejos destacaron que en algunos casos, una entidad podría hacer una estimación del importe de la contraprestación variable a incluir en el precio de la transacción al final de un periodo de presentación. Sin embargo, la información relacionada con la contraprestación variable podría surgir entre el final del periodo de presentación y la fecha de autorización de los estados financieros para su publicación. Los consejos decidieron no proporcionar guías sobre la contabilización de estas situaciones porque destacaron que la contabilización de hechos posteriores ya se aborda en la NIC 10 *Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa* y el Tema 855 *Hechos Posteriores*.

Existencia de un componente de financiación significativo en el contrato (párrafos 60 a 65)

- FC229 Algunos contratos con clientes incluyen un componente de financiación. El componente de financiación puede ser explícitamente identificado en el contrato o puede estar implícito por los términos de los pagos contractuales del contrato. Un contrato que tiene un componente de financiación incluye, conceptualmente, dos transacciones—una por la venta y una por la financiación. Los consejos decidieron requerir que una entidad ajuste el importe de la contraprestación acordado por los efectos de los componentes de financiación si esos componentes de financiación son significativos, por las razones siguientes:
- (a) No reconocer un componente de financiación podría representar erróneamente los ingresos de actividades ordinarias de un contrato. Por ejemplo, si un cliente paga al final, ignorar el componente de financiación del contrato daría lugar al reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias totales en el momento de la transferencia del bien o servicio, a pesar del hecho de que la entidad está proporcionando un servicio de financiación al cliente.
 - (b) En algunos contratos, las entidades (o clientes) consideran el calendario de los flujos de efectivo de un contrato. Por consiguiente, la identificación de un componente de financiación significativo reconoce una característica económica importante del contrato, que es que el contrato incluye un acuerdo de financiación, así como la transferencia de bienes o servicios. Un contrato en el cual el cliente paga por un bien o servicio cuando recibe la transferencia de ese bien o servicio puede ser significativamente distinto de otro en el cual el cliente paga antes o después de transferirse el bien o servicio, con el fin de proporcionar o recibir un beneficio financiero.
- FC230 El objetivo de ajustar el importe de la contraprestación acordado por los efectos de un componente de financiación significativo es reflejar, en el importe de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos, el “precio de venta en efectivo” del bien o servicio subyacente en el momento en que éste se transfiere. Los consejos observaron que ajustar la contraprestación acordada para obtener el precio de venta en efectivo puede solo requerirse cuando el calendario de pagos especificado en el contrato proporcione al cliente o a la entidad un beneficio significativo de financiación de la transferencia de bienes o servicios al cliente. Esto es porque, en otros casos, el calendario de pagos puede ser para un propósito distinto de la financiación, tal como protección de la ausencia de desempeño. Esto se describe más adelante en los siguientes párrafos.

Determinación de si un contrato incluye un componente de financiación significativo

- FC231 Los consejos consideraron si los requerimientos para la identificación de un componente de financiación deben basarse solo en si el pago se adeuda significativamente antes o significativamente después, de la transferencia de los bienes o servicios al cliente. Sin embargo, un número de los que

respondieron explicaron que esto podría haber requerido que una entidad ajuste por el valor temporal del dinero cuando las partes no contemplaban un acuerdo de financiación como parte de las condiciones negociadas del contrato. Los que respondieron explicaron que, en algunos casos, aunque existe un periodo de tiempo significativo entre la transferencia de los bienes o servicios y el pago, la razón de esa diferencia temporal no está relacionada con un acuerdo de financiación entre la entidad y el cliente. Los consejos estuvieron de acuerdo con este punto de vista y aclararon su intención especificando en el párrafo 60 de la NIIF 15 que una entidad debería ajustar por financiación solo si el calendario de pagos especificado en el contrato proporciona al cliente o a la entidad un beneficio significativo de financiación.

FC232 Los consejos también decidieron eliminar el término “valor temporal del dinero” de las consideraciones sobre los ajustes de los componentes de financiación, para reflejar su decisión de que el elemento central es si los términos de los pagos proporcionan al cliente o a la entidad un beneficio significativo de financiación. Esto es porque el término “valor temporal del dinero” es un término económico más amplio que puede sugerir que es necesario ajustar el importe de contraprestación acordado en circunstancias distintas de cuando el precio de las ventas en efectivo puede diferir de los pagos contractuales. Además los consejos decidieron afinar los factores del párrafo 61 de la NIIF 15 que una entidad debería considerar al decidir si un contrato incluye un componente de financiación significativo. Esos factores requieren la evaluación de:

- (a) La diferencia, si la hubiera, entre el importe de la contraprestación acordada y el precio de venta en efectivo de los bienes o servicios comprometidos. Si la entidad (u otra entidad) vende el mismo bien o servicio por un importe de contraprestación distinto dependiendo del calendario de las condiciones de pago, esto generalmente proporciona información observable de que las partes son conscientes de que existe en el contrato un componente de financiación. Este factor se presenta como un indicador porque en algunos casos la diferencia entre el precio de venta en efectivo y la contraprestación acordada por el cliente se debe a factores distintos de la financiación (véase el párrafo FC233).
- (b) El efecto combinado de (1) el intervalo de tiempo esperado entre cuándo la entidad transfiere los bienes o servicios comprometidos al cliente y cuándo el cliente paga por esos bienes o servicios y (2) las tasas de interés dominantes en el mercado correspondiente. Aunque los consejos decidieron que la diferencia en el calendario entre la transferencia de bienes y servicios y el pago por éstos no es determinante, el efecto combinado de calendario y tasas de interés dominantes puede proporcionar un indicador fuerte de que se está proporcionando un beneficio de financiación significativo.

FC233 Además, los consejos incluyeron criterios en el párrafo 62 de la NIIF 15 para aclarar cuándo un contrato *no* proporciona al cliente o a la entidad un beneficio de financiación significativo:

- (a) El cliente ha pagado por los bienes o servicios por anticipado y el calendario de la transferencia de dichos bienes o servicios es a discreción del cliente. Los consejos destacaron que en algunos tipos de bienes o servicios, tales como tarjetas de teléfono de prepago y puntos de fidelización de clientes, el cliente pagará por esos bienes o servicios por anticipado y la transferencia de esos bienes o servicios al cliente es a discreción de éste. Los consejos esperaban que, en esos casos, el propósito de las condiciones del pago no se relacionaran con un acuerdo de financiación entre las partes. Además, los consejos decidieron que los costos de requerir que una entidad contabilice el valor temporal del dinero en estos casos sobrepasarían cualquier beneficio percibido porque la entidad necesitaría estimar continuamente cuándo se transferirán los bienes o servicios al cliente.
- (b) Un importe sustancial de la contraprestación acordada por el cliente es variable y esa contraprestación varía sobre la base de factores que están fuera del control del cliente o de la entidad. Los consejos observaron que para algunos acuerdos, el propósito principal del calendario o importes de las condiciones de pago especificados puede ser el de proporcionar al cliente o a la entidad un beneficio significativo de financiación, sino resolver incertidumbres que se relacionan con la contraprestación por los bienes o servicios. Por ejemplo, en un acuerdo de regalías, la entidad y el cliente podrían no desear fijar el precio y calendario del pago porque existen incertidumbres significativas sobre los bienes o servicios. El principal propósito de esas condiciones de pago puede ser proporcionar a las partes un seguro del valor de los bienes o servicios en lugar de proporcionar financiación significativa al cliente.
- (c) La diferencia entre la contraprestación acordada y el precio de venta en efectivo del bien o servicio surge por razones distintas de la provisión de financiación al cliente o a la entidad. En algunas circunstancias, un pago por anticipado o al final de acuerdo con las condiciones de pago habituales de un sector industrial o jurisdicción puede ser un propósito principal distinto de la financiación. Por ejemplo, un cliente puede conservar o retener alguna contraprestación que se paga solo a la terminación satisfactoria del contrato o al lograr un hito especificado. De forma alternativa, se podría requerir al cliente que pague alguna contraprestación inicial para asegurar un suministro futuro de bienes o servicios limitados. El propósito principal de esas condiciones de pago puede ser proporcionar al cliente seguridad de que la entidad completará sus obligaciones de forma satisfactoria según el contrato, en lugar de proporcionar financiación al cliente a la entidad respectivamente.

FC234 Los consejos también observaron que para muchos contratos, una entidad no necesitará ajustar el importe acordado de contraprestación del cliente porque los efectos del componente de financiación no cambian de forma importante el importe de los ingresos de actividades ordinarias que deben reconocerse en relación con un contrato con un cliente. En otras palabras, para esos

contratos, el componente de financiación no será significativo. Durante sus nuevas deliberaciones, los consejos aclararon que una entidad debería considerar solo la *importancia* de un componente de financiación a nivel de contrato en lugar de considerar si la financiación es *significativa* a nivel de cartera. Los consejos decidieron que habría sido desproporcionadamente gravoso requerir que una entidad contabilice un componente de financiación si los efectos de éste no fueran significativos para el contrato individual, pero los efectos combinados para una cartera de contratos similares fuera significativo para la entidad en su conjunto.

Exenciones prácticas de los requerimientos del componente de financiación significativo

FC235 Algunos requerimientos anteriores requerían que una entidad reconociese los efectos de un componente de financiación significativo con un cliente solo si el periodo de tiempo excedía un periodo especificado, a menudo de un año. Por ejemplo el Subtema 835-30 *Intereses—Imputación de Intereses*, excluía “transacciones con clientes o proveedores en el normal curso del negocio que se deben a condiciones comerciales tradicionales que no exceden aproximadamente de un año”. Los consejos decidieron incluir una exención similar en la NIIF 15 de los requerimientos de contabilizar un componente de financiación significativo en circunstancias en las que el periodo entre cuándo la entidad transfiere los bienes o servicios comprometidos al cliente, y cuándo el cliente paga por ellos, es un año o menos (véase el párrafo 63 de la NIIF 15). Los consejos observaron que, como con otras soluciones prácticas de la NIIF 15, una entidad debería aplicarla de forma congruente con contratos similares en circunstancias semejantes.

FC236 Los consejos reconocían que la exención podría producir resultados arbitrarios en algunos casos porque el componente de financiación podría ser significativo para contratos a corto plazo con altas tasas de intereses implícitos y, por el contrario, podría ser poco significativo para contratos a largo plazo con bajas tasas de intereses implícitos. Sin embargo, los consejos decidieron eximir a una entidad de contabilizar los efectos de cualquier componente de financiación significativo en contratos con duración esperada de un año o menos por las siguientes razones:

- (a) Se simplificaría la aplicación de la NIIF 15. Esto es porque no se requeriría que una entidad:
 - (i) concluya si esos contratos contienen los atributos de un componente de financiación que son significativos para esos contratos (véase el párrafo FC232); e
 - (ii) determine la tasa de interés que está implícita en esos contratos.
- (b) El efecto del patrón de reconocimiento de ganancias debe limitarse porque la exención se aplicaría solo a acuerdos de financiación que se espera que venzan en 12 meses (es decir, cuando el cliente paga o la entidad ejecuta).

FC237 Algunos de los que respondieron también sugirieron que los consejos deberían eximir a una entidad de reflejar en la medición del precio de la transacción el efecto de un componente de financiación asociado con los pagos anticipados de clientes. Éstos comentaron que la contabilización de los efectos de un componente de financiación significativo que surge de pagos anticipados daría lugar a:

- (a) cambios en prácticas anteriores en las que las entidades habitualmente no reconocían los efectos de la financiación implícita en los pagos anticipados;
- (b) ingresos de actividades ordinarias que son mayores que el efectivo recibido (por ejemplo, si la tasa de descuento implícita en el contrato diera lugar a abonos de interés de 21 u.m.⁷ a lo largo de dos años, los ingresos de actividades ordinarias se reconocerían por el importe de 121 u.m. en lugar de las 100 u.m. en efectivo que se pagó por anticipado); e
- (c) no reflejar el fondo económico del acuerdo cuando el cliente paga por anticipado por razones distintas de la financiación (por ejemplo, el cliente tiene un riesgo crediticio significativo o está compensando a la entidad por incurrir en costos del contrato iniciales).

FC238 Los consejos decidieron no eximir a una entidad de contabilizar los efectos de un componente de financiación significativo por pagos anticipados. Esto es porque ignorar los efectos de los pagos anticipados podría sesgar el importe y patrón de reconocimiento de ganancias si el pago anticipado es significativo y el propósito principal de ese pago es proporcionar financiación a la entidad. Considérese el ejemplo en el que una entidad requiere a un cliente pagar por anticipado por un contrato de construcción a largo plazo, porque la entidad requiere financiación para obtener materiales para el contrato. Si la entidad no requiriese al cliente pagar por anticipado, la entidad necesitaría obtener la financiación de terceros y, por consiguiente, cargaría al cliente un importe relativamente más alto para cubrir los costos de financiación incurridos. Sin embargo, en cualquier escenario los bienes o servicios transferidos son los mismos; es solo la parte que proporciona la financiación a la entidad la que cambia. Por consiguiente, los ingresos de actividades ordinarias de la entidad deben ser congruentes independientemente de si recibe el beneficio de financiación significativo del cliente o de un tercero.

Tasa de descuento

FC239 Los consejos consideraron si la tasa de descuento utilizada para ajustar el importe de contraprestación acordado por los efectos de un componente de financiación significativo debe ser una tasa libre de riesgo una tasa de riesgo ajustado. Una tasa libre de riesgo habría sido observable y sencilla de aplicar en muchas jurisdicciones y habría evitado los costos de determinar una tasa específica para cada contrato. Sin embargo, los consejos decidieron que utilizar una tasa libre de riesgo no daría lugar a información útil, porque la

⁷ Los importes monetarios en los Fundamentos de las Conclusiones se denominan en “unidades monetarias” (u.m.).

tasa de interés resultante no habría reflejado las características de las partes del contrato. Además, los consejos destacaron que no habría sido necesariamente apropiado utilizar cualquier tasa explícita especificada en el contrato porque la entidad podría ofrecer financiación “barata” como un incentivo de marketing y, por ello, utilizar esa tasa no habría dado lugar a un reconocimiento apropiado de ganancias a lo largo de la vida del contrato. Por consiguiente, los consejos decidieron que una entidad debería aplicar la tasa utilizada en una transacción de financiación entre la entidad y su cliente que no involucre la provisión de bienes o servicios porque esa tasa refleja las características de la parte que recibe financiación en el contrato. Esa tasa también refleja la solvencia crediticia del cliente entre otros riesgos.

FC240 Algunos de quienes respondieron mencionaron que la determinación de la tasa de descuento que se usaría en una transacción de financiación separada entre una entidad y un cliente sería difícil y costosa porque la mayoría de las entidades dentro del alcance de la NIIF 15 no realizan transacciones de financiación separadas con sus clientes. Además, habría sido impracticable para las entidades con gran volumen de contratos de clientes determinar una tasa de descuento específicamente para cada cliente individual.

FC241 Los consejos abordaron muchas de esas preocupaciones proporcionando la exención, para contratos con una duración de hasta un año, de tener que considerar un componente de financiación significativo y para los factores del párrafo 62 de la NIIF 15 que describen cuándo no hay un componente de financiación significativo que necesita ser contabilizado. Los consejos esperan que en los contratos restantes en que se requiere que una entidad contabilice por separado el componente de financiación, la entidad y su cliente negociarían habitualmente las condiciones de los pagos contractuales por separado después de considerar factores tales como tasas de inflación y el riesgo crediticio del cliente. Por ello, una entidad debería tener acceso a información suficiente para determinar la tasa de descuento que se utilizaría en una financiación separada entre la entidad y el cliente.

Nueva evaluación de la tasa de descuento utilizada para un componente de financiación significativo
[Referencia: párrafo 64]

FC242 Algunos de los que respondieron preguntaron si se requeriría que una entidad revisase la tasa de descuento utilizada para determinar el importe de un componente de financiación significativo si hubiera un cambio de circunstancias.

FC243 Los consejos aclararon que una entidad no debería actualizar la tasa de descuento por un cambio en las circunstancias porque una entidad debería reflejar en la medición del precio de la transacción solo la tasa de descuento que se determina al inicio del contrato. También observaron que sería impracticable para una entidad actualizar el precio de la transacción para cambios en la evaluación de la tasa de descuento.

Presentación del efecto de un componente de financiación significativo**[Referencia: párrafo 65]**

- FC244 Como consecuencia de la decisión de los consejos sobre la existencia de un componente de financiación significativo (véanse los párrafos FC229 a FC243), un contrato con un cliente que tiene un componente de financiación significativo se separaría en un componente de ingreso de actividades ordinarias (por el precio de venta en efectivo nominal) y un componente de préstamo (por el efecto de las condiciones de pago anticipadas o diferidas). Por consiguiente, la contabilización de cuentas comerciales por cobrar que surgen de un contrato que tiene un componente de financiación significativo debe ser comparable con la de un préstamo con las mismas características. Considérese el siguiente ejemplo: el Cliente A compra un bien a crédito y se compromete a pagar 1.000 u.m. en tres años. El valor presente de esta cuenta comercial por cobrar es de 751 u.m. Ahora considérese el Cliente B que pide un préstamo por 751 u.m. a un banco con un compromiso de pagar 1.000 u.m. en tres años. El Cliente B utiliza el préstamo para comprar el mismo bien que el Cliente A. Económicamente, las transacciones son las mismas, pero, en ausencia de los requerimientos de la NIF 15 de contabilizar un componente de financiación significativo, la forma de la transacción determinaría si una entidad reconocería ingresos de actividades ordinarias por 751 u.m. o por 1.000 u.m. (es decir, sobre una base descontada o sin descontar). Por esta razón los párrafos 60 a 65 de la NIF 15 requieren que un contrato con un componente de financiación que es significativo para el contrato se separe, lo que da lugar al mismo reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias para ambas transacciones.
- FC245 Los consejos observaron que la presentación, en el estado del resultado integral, de las pérdidas por deterioro de valor de cuentas comerciales por cobrar a largo plazo (es decir, cuentas por cobrar que surgen de componentes de financiación de contratos con clientes) sería congruente con la presentación de las pérdidas por deterioro de valor para otros tipos de activos financieros dentro del alcance de las Normas sobre instrumentos financieros respectivas de los consejos. Los consejos decidieron que las pérdidas por deterioro de valor sobre cuentas comerciales por cobrar a corto plazo (es decir, cuentas por cobrar que surgen de contratos con clientes que no han identificado por separado los componentes de financiación) deben presentarse en el estado del resultado integral de forma congruente con las pérdidas por deterioro de valor sobre cuentas comerciales por cobrar a largo plazo (véanse los párrafos FC259 a FC265).
- FC246 Los consejos decidieron que una entidad debería presentar el efecto de la financiación (es decir, revertiendo el descuento) por separado de los ingresos de actividades ordinarias de los contratos con clientes, como ingresos por intereses o gastos por intereses, en lugar de como un cambio en la medición de los ingresos de actividades ordinarias. Esto es porque los contratos con componentes de financiación que son significativos tienen características económicas distintas—una relacionada con la transferencia de bienes o servicios al cliente y otra relacionada con un acuerdo de financiación—y esas características deben contabilizarse y presentarse por separado.

NIIF 15 FC

FC247 Los consejos destacaron que algunas entidades (por ejemplo, bancos y otras entidades con tipos similares de operaciones) realizan con regularidad transacciones de financiación y, por ello, los intereses representan ingresos que surgen de actividades ordinarias para esas entidades. Los consejos destacaron que los requerimientos del párrafo 65 de la NIIF 15 no impiden que una entidad presente intereses como un tipo de ingresos de actividades ordinarias en circunstancias en la que el interés representa ingresos de las actividades ordinarias de la entidad.

Contraprestaciones distintas al efectivo (párrafos 66 a 69)

FC248 Cuando una entidad recibe efectivo de un cliente a cambio de un bien o servicio, el precio de la transacción y, por ello, el importe de los ingresos de actividades ordinarias, debe ser el importe del efectivo recibido (es decir, el valor del activo que se recibe). Para ser congruente con ese enfoque, los consejos decidieron que una entidad debería medir la contraprestación distinta al efectivo a valor razonable. La contraprestación distinta al efectivo podría ser en forma de bienes o servicios, pero puede ser también en forma de un instrumento financiero o propiedades, planta y equipo. Por ejemplo, una entidad podría recibir una subestación eléctrica a cambio de conectar las casas en una urbanización residencial nueva a la red eléctrica.

FC249 Los consejos decidieron que si una entidad no puede estimar de forma satisfactoria el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo, debería medir la contraprestación de forma indirecta por referencia al precio de venta independiente de los bienes o servicios comprometidos a cambio de la contraprestación. Ese enfoque es congruente con los requerimientos anteriores de Normas sobre ingresos de actividades ordinarias de las NIIF y con los requerimientos de otras situaciones en las que el valor razonable de los activos entregados a cambio de los activos recibidos puede estimarse de forma más fiable. (Por ejemplo, la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones* y el Subtema 505-50 *Pagos Basados en Instrumentos de Patrimonio a Partes distintas de los Empleados* señalan que si el valor razonable de los bienes o servicios recibidos no puede estimarse con fiabilidad, entonces la entidad los mide indirectamente por referencia al valor razonable del instrumento de patrimonio concedido.)

FC250 Algunos de los que respondieron observaron que las estimaciones del valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo pueden variar como otros tipos de la contraprestación variable que la entidad recibirá en efectivo. Por ejemplo, el derecho de una entidad a una prima que recibirá en contraprestación distinta al efectivo puede también depender de que ocurra o no un suceso futuro. Por consiguiente, los que respondieron solicitaron a los consejos que aclararan si los requerimientos para limitar las estimaciones de la contraprestación variable (véanse los párrafos 56 a 58 de la NIIF 15) deben aplicarse a las estimaciones del valor razonable de contraprestaciones distintas al efectivo.

FC251 Los consejos observaron que mientras que el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo pudiera cambiar debido a que ocurra o no un suceso futuro, también podría variar debido a la forma de la contraprestación. Eso es, el valor razonable podría variar debido a cambios en

el precio o valor de la contraprestación distinta al efectivo, tales como un cambio en el precio por acción.

- FC252 Los consejos decidieron que sería más apropiado aplicar los requerimientos para limitar las estimaciones de la contraprestación variable a los mismos tipos de variabilidad independientemente de si el importe que se recibirá lo será en forma de contraprestación en efectivo o distinta al efectivo. Por consiguiente, los consejos decidieron limitar la variabilidad en la estimación del valor razonable de las contraprestaciones distintas al efectivo si esa variabilidad está relacionada con cambios en el valor razonable por razones distintas de la forma de la contraprestación (es decir, razones distintas a cambios en el precio de la contraprestación distinta al efectivo). Por ejemplo, si una entidad tiene derecho a una prima de desempeño que es pagable en forma de contraprestación distinta al efectivo, la entidad aplicaría los requerimientos para limitar las estimaciones de la contraprestación variable a la incertidumbre de si la entidad recibirá la prima, porque esa incertidumbre se relaciona con algo distinto de la forma de la contraprestación (es decir, el desempeño de la entidad). Los consejos observaron que este principio no es diferente de los requerimientos de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias según los PCGA de los EE.UU. para cambios en el valor razonable de los instrumentos de patrimonio que se conceden como contraprestación a cambios de bienes o servicios, aunque esos requerimientos diferencien entre la variabilidad de la base de las condiciones de desempeño y las condiciones de mercado (que eran términos definidos en esos requerimientos).
- FC253 Los consejos observaron que una vez reconocido, cualquier activo que surja de la contraprestación distinta al efectivo se medirá y contabilizará de acuerdo con otros requerimientos relevantes (por ejemplo, la NIF 9 o el Tema 320 *Instrumentos—Título de Patrimonio y de Deuda* o el Tema 323 *Método de la participación y Negocios Conjuntos*).
- FC254 El FASB destacó que los requerimientos del Tema 606 darán lugar a la eliminación de requerimientos anteriores para la contabilización de los pagos basados en acciones recibidos por una entidad a cambio de bienes o servicios. Esos requerimientos proporcionaban guías detalladas para la medición y reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias cuando la contraprestación era en forma de acciones u opciones sobre acciones. Sin embargo, el FASB decidió eliminar esos requerimientos porque los instrumentos de patrimonio son meramente otra forma de contraprestación distinta al efectivo. Por ello, los instrumentos de patrimonio recibidos como contraprestación acordada en un contrato con un cliente serían contabilizados de forma congruente con otras formas de contraprestación distinta al efectivo.

Aclaraciones a la NIF 15 (modificaciones emitidas en abril de 2016)—temas para los cuales el IASB decidió no modificar la NIF 15

- FC254A El GRT analizó las siguientes preguntas de implementación planteadas por los interesados en relación con la aplicación de la NIF 15 a contratos que involucran contraprestación distinta al efectivo:

NIIF 15 FC

- (a) ¿En qué fecha debe medirse el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo para determinar el precio de la transacción?
- (b) ¿Cómo debe aplicarse la restricción sobre la contraprestación variable a transacciones para las que el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo puede variar debido a la forma de la contraprestación y otras razones?

Fecha de medición de la contraprestación distinta al efectivo

- FC254B El párrafo 66 de la NIIF 15 requiere que la contraprestación distinta al efectivo se mida a valor razonable (o por referencia al precio de venta independiente de los bienes o servicios comprometidos con el cliente si una entidad no puede estimar de forma adecuada el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo). El análisis del GRT informó a los consejos de que la fecha de medición para la contraprestación distinta al efectivo no está clara y podría interpretarse como una de varias fechas: (a) al inicio del contrato; (b) cuando se recibe la contraprestación distinta al efectivo; o (c) lo primero que ocurra entre cuando se recibe la contraprestación distinta al efectivo y cuando se satisface la obligación de desempeño.
- FC254C En sus análisis, el IASB observó que esta cuestión tiene interacciones importantes con otras Normas (incluyendo la NIIF 2 *Pagos basados en Acciones* y NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*) y, pero ello, las decisiones tomadas crearían un riesgo de consecuencias potenciales no previstas. Por consiguiente, el IASB decidió que, si era necesario, las cuestiones relativas a la medición de la contraprestación distinta al efectivo deben considerarse más globalmente en un proyecto separado.
- FC254D El FASB decidió modificar las guías del Tema 606 para requerir que la contraprestación distinta al efectivo se mida a su valor razonable al inicio del contrato. En opinión del FASB, la medición de la contraprestación distinta al efectivo al inicio del contrato es más congruente con los requerimientos del Tema 606 sobre la determinación del precio de la transacción y sobre la asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño. El FASB también espera que este enfoque habitualmente sea menos costoso y menos complejo de aplicar en la práctica que las otras alternativas.
- FC254E El IASB reconoció que, puesto que ha concluido que no es necesario un cambio equivalente al decidido por el FASB, el uso de una fecha de medición distinta de la del inicio del contrato no estaría descartado según las NIIF. Por consiguiente, es posible que esa diversidad pudiera surgir en la práctica entre las entidades que aplican las NIIF y las que aplican los PCGA de los EE.UU. El IASB observó que, a diferencia de los PCGA de los EE.UU., las NIIF existentes no contienen requerimientos específicos sobre la fecha de medición para contraprestaciones distintas al efectivo por transacciones de ingresos de actividades ordinarias. Además, los debates con algunos interesados destacaron que efectos prácticos por fechas de medición diferentes solo surgirían en circunstancias limitadas. El IASB también destacó que el párrafo 126 de la NIIF 15 requiere que una entidad revele información sobre los métodos, datos de entrada y suposiciones usadas para medir la contraprestación distinta al efectivo.

Aplicación de la restricción de la contraprestación variable a cambios en el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo

- FC254F El GRT analizó las preocupaciones planteadas por algunos interesados de que no está claro si los requerimientos de la contraprestación variable de los párrafos 56 a 58 de la NIIF 15 se aplican en circunstancias en las que el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo varía debido a la forma de la contraprestación y por otras razones. En concreto, algunos interesados están preocupados porque bifurcar los efectos de la variabilidad pudiera ser complicado en algunas circunstancias.
- FC254G El FASB también decidió modificar el Tema 606 para especificar que la restricción sobre la contraprestación variable se aplica solo a la variabilidad que surge por razones distintas a la forma de la contraprestación. El párrafo 68 de la NIIF 15 indica que los requerimientos para restringir las estimaciones sobre la contraprestación variable se aplican si el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo comprometida por un cliente varía por razones distintas a solo la forma de la contraprestación (por ejemplo, un cambio en el precio de ejercicio de una opción sobre acciones debido al desempeño de la entidad). El FASB observó que aplicar los requerimientos de la contraprestación variable a los dos tipos de variabilidad puede no proporcionar a los usuarios de los estados financieros información útil porque el calendario de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias puede diferir en transacciones similares establecidas con distinta forma de contraprestación (por ejemplo, efectivo y acciones). Además, la introducción de una condición de desempeño menor podría afectar de forma significativa al importe de la contraprestación distinta al efectivo que estaría sujeta a la restricción de la contraprestación variable.
- FC254H El IASB destacó que el párrafo FC252 explica que los consejos decidieron limitar la variabilidad en la estimación del valor razonable de las contraprestaciones distintas al efectivo si esa variabilidad está relacionada con cambios en el valor razonable por razones distintas de la forma de la contraprestación (es decir razones distintas a cambios en el precio de la contraprestación distinta al efectivo). El IASB también destacó la opinión de algunos miembros del GRT de que, en la práctica, podría ser difícil distinguir entre variabilidad en el valor razonable debido a la forma de la contraprestación y otras razones, en cuyo caso podría ser más práctico aplicar la restricción de la contraprestación variable a la totalidad de la estimación de la contraprestación distinta al efectivo. Sin embargo, por razones similares a las analizadas en el párrafo FC254E, el IASB, decidió no modificar la NIIF 15 por esta cuestión. Por consiguiente, el IASB reconoció que podrían surgir diferencias entre una entidad que informa según las NIIF y otra que lo hace según los PCGA de los EE.UU.

Contraprestación a pagar a un cliente (párrafos 70 a 72)

- FC255 En algunos casos, una entidad paga la contraprestación a uno de sus clientes o al cliente de su cliente (por ejemplo, una entidad puede vender un producto a un intermediario o distribuidor y posteriormente paga a un cliente de ese intermediario o distribuidor). Esa contraprestación podría ser en la forma de

NIIF 15 FC

un pago a cambio de bienes o servicios recibidos del cliente, un descuento o reembolso por bienes o servicios proporcionados al cliente, o una combinación de ambos.

FC256 Para ayudar a una entidad a distinguir entre esos tipos de pagos, los consejos decidieron que la única circunstancia en la que una entidad debería contabilizar cualquier bien o servicio recibido de la misma forma que otras compras de suministros es si el bien o servicio es distinto. Los requerimientos anteriores de los PCGA de los EE.UU. sobre la contraprestación que un vendedor concede a un cliente utilizaban el término “beneficio identificable” que se describía como un bien o servicio que es “suficientemente separable de la compra del receptor de los productos del vendedor tal que el vendedor podría haber realizado una transacción de intercambio con una parte distinta al comprador de sus productos o servicios para recibir ese beneficio”. Los consejos concluyeron que el principio de la NIIF 15 para evaluar si un bien o servicios es distinto, es similar al de los requerimientos anteriores de los PCGA de los EE.UU.

FC257 El importe de la contraprestación recibida de un cliente por bienes o servicios recibidos, y el importe de cualquier contraprestación pagada a ese cliente por bienes o servicios, podrían estar vinculados incluso si son sucesos separados. Por ejemplo, un cliente puede pagar más por bienes o servicios de una entidad de lo que de otro modo tendría que pagar si no estuviera recibiendo un pago de la entidad. Por consiguiente, los consejos decidieron que para reflejar los ingresos de actividades ordinarias fielmente en esos casos, cualquier importe contabilizado como un pago al cliente por bienes o servicios recibidos debe limitarse al valor razonable de esos bienes o servicios, con cualquier importe por encima del valor razonable reconocido como una reducción del precio de la transacción.

FC258 Si el pago de la contraprestación se contabiliza como una reducción del precio de la transacción, una entidad reconocería menos ingresos de actividades ordinarias cuando satisfaga la obligación (obligaciones) de desempeño relacionada. Sin embargo, en algunos casos, una entidad se compromete a pagar una contraprestación a un cliente después de que haya satisfecho sus obligaciones de desempeño y, por ello, ha reconocido ingresos de actividades ordinarias. Cuando es este el caso, debe reconocerse de forma inmediata una reducción de los ingresos de actividades ordinarias. Por consiguiente, los consejos aclararon que la reducción de los ingresos de actividades ordinarias se reconoce posteriormente o cuando la entidad transfiere los bienes o servicios al cliente y cuando la entidad se compromete a pagar la contraprestación. Con el uso de la frase “compromiso de pagar”, los consejos aclararon que una entidad debería reflejar en el precio de la transacción los pagos a clientes que están condicionados a sucesos futuros (por ejemplo, un compromiso de pagar a un cliente que está condicionado a que el cliente haga un número especificado de compras se reflejaría en el precio de la transacción cuando la entidad se comprometa).

Riesgo crediticio del cliente

- FC259 El proyecto de Norma de 2010 proponía que una entidad reconociera ingresos de actividades ordinarias por el importe que espera *recibir* del cliente. En otras palabras, el riesgo crediticio del cliente se reflejaría en la medición del precio de la transacción asignada a las obligaciones de desempeño del contrato.
- FC260 Muchos de los que respondieron al Proyecto de Norma de 2010 comentaron específicamente sobre los requerimientos propuestos sobre el riesgo crediticio del cliente. Aunque algunos de quienes respondieron estuvieron de acuerdo con la propuesta de que el precio de la transacción debería reflejar el riesgo crediticio del cliente, casi todos los que respondieron (incluyendo preparadores, usuarios de estados financieros y reguladores de valores) expresaron su preocupación sobre la aplicación de ese concepto con la práctica. En concreto, muchos usuarios de los estados financieros comentaron que preferirían que los ingresos de actividades ordinarias se midieran por su importe “bruto” de forma que la gestión del aumento de los ingresos de actividades ordinarias y las cuentas por cobrar (o las deudas incobrables) pudieran analizarse por separado. Los usuarios de los estados financieros indicaron que estaban interesados en evaluar el rendimiento de la función de ventas de una entidad y el cobro de las cuentas por cobrar por separado porque esas funciones se gestionan, a menudo, por separado. Sin embargo, esa información no estaría disponible si la evaluación de las ventas y capacidad de cobro de una entidad se reflejaban solo sobre una base “neta” en una partida de ingresos de actividades ordinarias.
- FC261 Después de considerar esa información recibida, los consejos decidieron no adoptar esa propuesta. En su lugar, en el Proyecto de Norma de 2011, los consejos propusieron que los ingresos de actividades ordinarias deben reconocerse por el importe al que la entidad espera tener derecho, el cual no reflejaría ningún ajuste por importes que la entidad podría no ser capaz de cobrar al cliente. Sin embargo, para proporcionar transparencia a todos los usuarios de los estados financieros por la parte de los ingresos de actividades ordinarias brutos de la entidad que espera no cobrar, los consejos propusieron vincular la presentación de la partida de ingresos de actividades ordinarias y de pérdidas por deterioros de valor. Por consiguiente, el Proyecto de Norma de 2011 propuso que las pérdidas de valor iniciales y posteriores (y las reversiones) sobre transacciones que no incluían un componente de financiación significativo deben presentarse como una partida separada a continuación de la de los ingresos de actividades ordinarias.
- FC262 En las nuevas deliberaciones sobre el Proyecto de Norma de 2011, los consejos consideraron los siguientes problemas que surgen de la presentación vinculada propuesta de ingresos de actividades ordinarias y pérdidas por deterioro de valor:
- (a) Podrían haber surgido interpretaciones diferentes sobre si el importe de ingresos de actividades ordinarias presentado de la entidad son los ingresos de actividades ordinarias brutos antes de las pérdidas por deterioro de valor que se presentan a continuación de los ingresos de

actividades ordinarias o los ingresos de actividades ordinarias netos después de esas pérdidas por deterioro de valor.

- (b) Las pérdidas por deterioro de valor que se habrían presentado como una partida separada a continuación de la de los ingresos de actividades ordinarias podrían estar relacionadas con la contraprestación incobrable que se hubiera reconocido como ingresos de actividades ordinarias en periodos de presentación anteriores. Por consiguiente, no habría necesariamente una conexión entre los ingresos de actividades ordinarias reconocidos en un periodo de presentación concreto y las pérdidas por deterioro de valor que se habrían presentado a continuación de la partida de ingresos de actividades ordinarias para ese periodo.
- (c) Las pérdidas por deterioro de valor en cuentas comerciales por cobrar a corto plazo (es decir, cuentas por cobrar que surgen de contratos con clientes que no han identificado por separado componentes de financiación) se habrían presentado de forma diferente que el resto de activos financieros que están sujetos a deterioro de valor. Esto es porque las pérdidas por deterioro de valor para cuentas comerciales por cobrar a corto plazo se habrían presentado a continuación de los ingresos de actividades ordinarias, mientras que para el resto de activos financieros, las pérdidas por deterioro de valor se habrían presentado junto con otras partidas de gasto en el estado del resultado integral. Por las razones descritas en los párrafos FC244 a FC247, esos otros activos financieros habrían incluido cuentas por cobrar que surgen de contratos con clientes que incluyen un componente financiero que es significativo para el contrato.

FC263 Los consejos consideraron abordar algunos de esos problemas requiriendo que las pérdidas por deterioro de valor iniciales se presenten a continuación de la partida de ingresos de actividades ordinarias y las pérdidas por deterioro de valor posteriores se presenten como un gasto separado. Los consejos observaron que este enfoque habría proporcionado un vínculo más claro entre los ingresos de actividades ordinarias y las pérdidas por deterioro de valor relacionadas con los ingresos de actividades ordinarias reconocidos en ese periodo. Sin embargo, muchos de los que respondieron destacaron que habría sido cuestionable distinguir entre pérdidas por deterioro de valor iniciales y posteriores sin incurrir en costos significativos para obtener esa información.

FC264 Por consiguiente, los consejos decidieron modificar los requerimientos de presentación de las pérdidas por deterioro de valor y requerir información a revelar sobre las pérdidas por deterioro de valor en cuentas comerciales por cobrar que surgen de un contrato con un cliente separado de otras pérdidas por deterioro de valor (si no se presenta de otro modo y sujeto a las consideraciones significativas habituales). Los consejos decidieron que este enfoque es el más apropiado porque aborda los problemas identificados en el Proyecto de Norma de 2011 y todavía proporciona a los usuarios de los estados financieros la información que habían dicho que sería más útil, que son los ingresos de actividades ordinarias brutos para proporcionar información sobre tendencias de los ingresos de actividades ordinarias y las pérdidas por

deterioro de valor para proporcionar información sobre la gestión de las cuentas por cobrar (o deudas incobrables). Además, los consejos destacaron que esto proporcionaría mayor congruencia con la contabilización de las pérdidas por deterioro de valor en contratos con clientes que incluyen un componente de financiación significativo.

- FC265 Sin embargo, a los consejos les preocupaba que para algunas transacciones en las que existe un riesgo crediticio significativo al inicio del contrato, una entidad pudiera reconocer ingresos de actividades ordinarias por la transferencia de bienes o servicios y, al mismo tiempo, reconocer un gasto significativo por deudas incobrables. Los consejos decidieron que en esos casos “aumentar” los ingresos de actividades ordinarias y reconocer una pérdida por deterioro de valor no representaría fielmente la transacción y no proporcionaría información útil. Por consiguiente, los consejos incluyeron el criterio del párrafo 9(e) de la NIIF 15 (véanse los párrafos FC42 a FC46).

Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño (párrafos 73 a 86)

- FC266 Los consejos decidieron que una entidad debería generalmente asignar el precio de la transacción a todas las obligaciones de desempeño en proporción a los precios de venta independientes de los bienes o servicios subyacentes en cada una de las obligaciones de desempeño al inicio del contrato (es decir, sobre una base de precios de venta independientes relativos). Éstos decidieron que en la mayoría de los casos, una asignación basada en los precios de venta independientes representa fielmente los márgenes diferentes que pueden aplicar a los bienes o servicios comprometidos.
- FC267 La mayoría de los que respondieron estuvieron de acuerdo con el requerimiento de asignar el precio de la transacción a sobre una base de precios de venta independientes relativos. Algunos de los que respondieron observaron que los requerimientos eran congruentes en un sentido amplio con los cambios anteriores en los PCGA de los EE.UU. para acuerdos de elementos múltiples. Sin embargo, los que respondieron expresaron su preocupación sobre los temas siguientes:
- (a) estimación de los precios de venta independientes; e
 - (b) asignación de descuentos y contraprestaciones contingentes.

Estimación de los precios de venta independientes (párrafos 76 a 80)

- FC268 La NIIF 15 especifica que si una entidad no tiene un precio observable para vender un bien o servicio por separado, la entidad debería, en su lugar, estimar el precio de venta independiente. El párrafo 79 de la NIIF 15 incluye ejemplos de métodos de estimación adecuados para estimar el precio de venta independiente. Sin embargo, los consejos decidieron no impedir o recomendar ningún método concreto para estimar un precio de venta independiente siempre que la estimación sea una representación fiel del precio al que la entidad vendería el bien o servicio distintos si fuera vendido por separado al

cliente. Los consejos aclararon que el método utilizado por la entidad para estimar un precio de venta independiente debería maximizar el uso de datos de entrada observables y deben aplicarse congruentemente para estimar el precio de venta independiente de otros bienes o servicios con características similares.

FC269 Los consejos observaron que muchas entidades pueden tener ya procesos robustos para determinar los precios de venta independientes sobre la base de puntos de información razonablemente disponibles y los efectos de consideraciones de mercado y factores específicos de la entidad. Sin embargo, otras entidades pueden necesitar desarrollar procesos para estimar los precios de venta de bienes o servicios que habitualmente no se venden por separado. Los consejos decidieron que para desarrollar esos procesos, una entidad debería considerar toda la información razonablemente disponible sobre la base de hechos y circunstancias específicos. Esa información podría incluir los aspectos siguientes:

- (a) puntos de información razonablemente disponibles (por ejemplo, un precio de venta independiente del bien o servicio, los costos incurridos para fabricar o proporcionar el bien o servicio, márgenes de ganancias relacionadas, listas de precios publicadas, terceros o fijación de precios del sector industrial y fijación de precios de otros bienes o servicios en el mismo contrato);
- (b) condiciones de mercado (por ejemplo, suministro y demanda de bienes o servicios en el mercado, competencia, restricciones y tendencias);
- (c) factores específicos de la entidad (por ejemplo, estrategias y prácticas de fijación de precios del negocio); e
- (d) información sobre el cliente o clase de clientes (por ejemplo, tipo de cliente, región geográfica y canales de distribución).

Enfoque residual

FC270 En respuesta a las preguntas de los que respondieron, los consejos decidieron especificar que un enfoque residual podría ser una técnica adecuada para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio. Con el uso de un enfoque residual, una entidad estimaría un precio de venta independiente de un bien o servicio sobre la base de la diferencia entre el precio de la transacción total y los precios de venta independientes (observables) de otros bienes o servicios del contrato.

FC271 Los consejos también decidieron especificar cómo y cuándo puede usar una entidad el enfoque residual como un método de estimación en el párrafo 79(c) de la NIIF 15. De forma específica, en situaciones en las que uno o más bienes o servicios comprometidos tienen un precio de venta independiente que es altamente variable o incierto. Para especificar esas circunstancias, los consejos eran particularmente conscientes de los problemas de determinar los precios de venta independientes en contratos de propiedad intelectual y otros productos intangibles. En esos acuerdos, la fijación de precios puede ser altamente variable porque existe poco o ningún costo incremental para la entidad para proporcionar esos bienes o servicios al cliente. En esas

circunstancias, la forma más fiable de determinar el precio de venta independiente en el contrato será, a menudo, utilizar un enfoque residual. Por la misma razón, los consejos destacaron que el enfoque residual podría ser apropiado en situaciones en las que una entidad no ha establecido todavía el precio de venta para el bien o servicio que anteriormente no había sido vendido de forma independiente.

FC272 La mayoría de quienes respondieron estuvieron de acuerdo con las propuestas de los consejos sobre el enfoque residual. Sin embargo, algunos de los que respondieron, concretamente los del sector industrial del software, solicitaron a los consejos que aclararan si podrían utilizar un enfoque residual si existe más de un bien o servicio en el contrato con precios de venta independientes altamente variables o inciertos. Quienes respondieron observaron que puede ocurrir en contratos que incluyen tres o más obligaciones de desempeño, en las cuales, al menos, una de las obligaciones de desempeño tiene un precio de venta observable. Los consejos decidieron que incluso si un contrato incluye más de un bien o servicio con un precio de venta independiente altamente variable o incierto, no se debe impedir que una entidad aplique el enfoque residual porque aún puede ser un método fiable para determinar el precio de venta independiente. Sin embargo, los consejos observaron que el uso del enfoque residual cuando hay dos o más bienes o servicios con precios de venta independientes altamente variables o inciertos puede requerir que una entidad utilice una combinación de técnicas para estimar los precios de venta independientes de la forma siguiente:

- (a) aplicación del enfoque residual para estimar el agregado de los precios de venta independientes para todos los bienes o servicios comprometidos con precios de venta independientes altamente variables o inciertos; e
- (b) a continuación utilizar otra técnica para estimar los precios de venta independientes de cada uno de esos bienes o servicios comprometidos con precios de venta altamente variables o inciertos.

FC273 Para determinar si la estimación es razonable, los consejos observaron que era importante comprender que el enfoque residual para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio comprometido es diferente del enfoque residual permitido según Normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias. Esto es porque en la NIF 15 el enfoque residual se usa para determinar el precio de venta independiente de un bien o servicios distinto. Por definición, el resultado de este enfoque no puede de forma realista dar lugar a un precio de venta independiente de cero si el bien o servicio es un hecho distinto porque para ser distinto ese bien o servicio debe tener un valor sobre una base independiente. Por el contrario el método residual en Normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias podría dar lugar a un resultado de cero porque el método residual es un método de asignación. Por ello, según requerimientos anteriores de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias, cero podría ser el único importe de contraprestación pendiente de ser asignado a una obligación de desempeño. Por consiguiente, los consejos destacaron que si el enfoque residual del párrafo 79(c) de la NIF 15 no da lugar a una contraprestación, o muy poca, la

contraprestación a asignar al bien o servicio o a un paquete de bienes o servicios, la entidad debería considerar si esa estimación es apropiada en esas circunstancias.

Especificación de una jerarquía de evidencias

- FC274 Los consejos decidieron no especificar una jerarquía de evidencias para determinar el precio de venta independiente de un bien o servicio. En su lugar, decidieron enfatizar que una entidad debería maximizar el uso de datos de entrada observables al desarrollar estimaciones de precios de venta independientes.
- FC275 La mayoría de los que respondieron estuvieron de acuerdo con la decisión de los consejos de no recomendar una jerarquía de evidencias para estimar el precio de venta independiente. Sin embargo, algunos de los que respondieron recomendaron que los consejos deberían especificar una jerarquía de evidencias, porque especificarla para estimar los precios de venta independientes (y requerir revelar información utilizando esa jerarquía) mejoraría la calidad y fiabilidad de los ingresos de actividades ordinarias presentados por una entidad. La jerarquía sugerida por los que respondieron era similar a la de Normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias:
- (a) si la evidencia de un precio de venta objetivo específico del vendedor está disponible, una entidad utilizará este precio para determinar el precio de venta de un bien o servicios comprometido;
 - (b) si la evidencia de un precio de venta objetivo específico del vendedor está disponible, una entidad determinaría el precio de venta utilizando evidencia de terceros, si está disponible; y
 - (c) si la evidencia de un tercero no está disponible, una entidad utilizará su mejor estimación del precio de venta.
- FC276 Los consejos observaron que la NIIF 15 requiere que una entidad utilice precios observables cuando un bien o servicio se vende por separado por la entidad (lo que es similar al concepto de evidencia de un precio de venta objetivo específico del vendedor). Solo cuando un bien o servicio no se vende por separado se requiere que una entidad estime el precio de venta independiente. En ese proceso de estimación, todavía se requiere que una entidad maximice el uso de los datos de entrada observables. Los consejos destacaron que en la jerarquía del párrafo FC275 existe escasa distinción entre evidencia de terceros y una mejor estimación del precio de venta. Por ejemplo, la evidencia de terceros de un precio de venta podría requerir ajustes para reflejar diferencias en (a) el bien o servicio (porque el precio del tercero podría ser para un bien o servicio similar en lugar de uno idéntico) o (b) las estrategias de fijación de precios entre el tercero y la entidad. Por ello, los consejos afirmaron su decisión de no especificar una jerarquía en la NIIF 15. En su lugar, los consejos decidieron que era importante enfatizar que una entidad debería maximizar el uso de datos de entrada observables al desarrollar estimaciones de precios de venta independientes.

Asignación de descuentos y contraprestación variable (párrafos 81 a 86)

- FC277 Una consecuencia de asignar el precio de la transacción sobre la base del precio de venta independiente relativo es que cualquier descuento en el contrato se asigna proporcionalmente a cada una de las obligaciones de desempeño del contrato. Algunos de los que respondieron destacaron que no siempre representaría fielmente el importe de la contraprestación a que una entidad tiene derecho por satisfacer una obligación de desempeño concreta. Por ejemplo, los que respondieron destacaron que la asignación del descuento podría dar lugar a una pérdida de una parte del contrato, aunque el contrato en su conjunto pueda ser rentable (por ejemplo, el contrato contiene un elemento de alto margen y un elemento de bajo margen). Sugirieron que los consejos deberían permitir que una entidad asigne el descuento en un contrato utilizando una de las alternativas siguientes:
- (a) Un enfoque de gestión, en el que una entidad evaluaría en qué bien o servicio comprometido se ha fijado el precio con un descuento a su precio de venta independiente.
 - (b) Un enfoque residual, en el que cualquier descuento en el contrato se asignaría totalmente a las obligaciones de desempeño satisfechas.
 - (c) Un enfoque de margen de ganancia, en el que una entidad asignaría el descuento en un contrato en proporción al margen de ganancia individual sobre cada obligación de desempeño. El margen de ganancia individual para cada obligación de desempeño es la diferencia entre el precio de venta independiente y los costos directos del bien o servicio subyacente en cada obligación de desempeño.
- FC278 Otra consecuencia de asignar el precio de la transacción sobre la base del precio de venta independiente relativo es que cualquier importe de contraprestación que sea variable se asignará a cada una de las obligaciones de desempeño del contrato. Algunos de los que respondieron destacaron que esta asignación no siempre reflejaría fielmente el importe de la contraprestación a la que tiene derecho una entidad en el momento de satisfacer una obligación de desempeño concreta, si la contraprestación variable no se relaciona con todas las obligaciones de desempeño del contrato. Muchos sugirieron que cualquier ajuste en el precio de la transacción como consecuencia de los importes variables debe asignar solo a la obligación (obligaciones) de desempeño con las se relacionan los importes variables.
- FC279 Los consejos destacaron que el objetivo del modelo de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias es que una entidad reconozca los ingresos de actividades ordinarias por el importe de la contraprestación a la que espera tener derecho del cliente a cambio de la transferencia de los bienes o servicios. La asignación a partir del precio de venta independiente relativo es simplemente un método de lograr ese objetivo en lugar de ser un principio de asignación.

NIF 15 FC

FC280 Sin embargo, los consejos también destacaron que la asignación del precio de la transacción sobre una base del precio de venta independiente relativo aporta rigor y disciplina al proceso de asignación del precio de la transacción y, por ello, mejora la comparabilidad tanto dentro de la entidad como entre diversas entidades. Por consiguiente, los consejos decidieron que éste debe ser el método por defecto de asignar el precio de la transacción. Sin embargo, estuvieron de acuerdo con quienes respondieron que este método podría no siempre dar lugar a una representación fiel del importe de contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a recibir del cliente. Por consiguiente, en los párrafos 81 a 86 de la NIF 15 los consejos especificaron las circunstancias en las que deben utilizarse otros métodos.

Asignación de descuentos (párrafos 81 a 83)

FC281 La NIF 15 requiere que una entidad asigne un descuento en su totalidad a una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño del contrato si ésta tiene precios de venta observables para cada obligación de desempeño del contrato y los precios de venta independientes observables proporcionan evidencia de que el descuento total en el contrato es atribuible de forma específica a una o más de las obligaciones de desempeño. Los requerimientos están ampliamente basados en el principio de “segmentación del contrato” que se incluyó en el Proyecto de Norma de 2010, que solo permitía que un descuento se asignase en su totalidad a una o más obligaciones de desempeño sobre la base de los bienes o servicios cuyo precio se fijaba de forma independiente.

FC282 Algunos de los que respondieron cuestionaron si los requerimientos del párrafo 82 de la NIF 15 para asignar un descuento son demasiado restrictivos y, por ello, podrían dar resultados que sean incongruentes con el fondo económico de algunas transacciones. Sin embargo, los consejos destacaron que los requerimientos están incluidos para mantener el rigor y disciplina de una asignación del precio de venta independiente y, por ello, restringen apropiadamente las situaciones en las que un descuento no debe asignarse proporcionalmente a todas las obligaciones de desempeño del contrato.

FC283 Los consejos también destacaron que el párrafo 82 de la NIF 15 se aplicaría habitualmente a contratos para los cuales existen al menos tres obligaciones de desempeño. Esto es porque una entidad podría demostrar que un descuento se relaciona con dos o más obligaciones de desempeño cuando tiene información observable que apoya el precio de venta independiente de un grupo de esos bienes o servicios acodados cuando se venden juntos. Los consejos destacaron que puede ser posible para que una entidad tenga evidencia suficiente para ser capaz de asignar un descuento a solo una obligación de desempeño de acuerdo con los criterios del párrafo 82, pero los consejos esperaban que esto solo ocurriera en casos excepcionales.

Asignación a la contraprestación variable (párrafos 84 a 86)

- FC284 Los consejos estuvieron de acuerdo con quienes respondieron que no sería apropiado para una entidad asignar la contraprestación variable en un precio de la transacción de todas las obligaciones de desempeño de un contrato. Por ejemplo, una entidad puede contratar el suministro de dos productos en momentos diferentes con una prima que depende de la entrega oportuna de solo el segundo producto. En ese ejemplo, podría ser inapropiado atribuir la contraprestación variable incluida en el precio de la transacción a ambos productos. De forma análoga, una entidad puede contratar el suministro de dos productos en momentos distintos con un importe fijo para el primer producto que representa el precio de venta independiente de ese producto, y un importe variable que depende de la entrega del segundo producto. Ese importe variable podría excluirse de la estimación del precio de la transacción (es decir, debido a los requerimientos para limitar las estimaciones del precio de la transacción). En ese caso, podría ser inapropiado atribuir la contraprestación fija incluida en el precio de la transacción a ambos productos. Por consiguiente, los consejos especificaron los criterios de los párrafos 84 a 86 de la NIF 15 para identificar las circunstancias en la que una entidad debería asignar la contraprestación variable en su totalidad a una obligación de desempeño o a un bien o servicio distinto (que forma parte de una obligación de desempeño única) en lugar de al contrato en conjunto. Los consejos decidieron que esos criterios son necesarios para asegurar una asignación apropiada del precio de la transacción cuando existe contraprestación variable en el precio de la transacción.
- FC285 Los consejos aclararon en el párrafo 84(b) de la NIF 15 que la contraprestación variable puede asignarse a bienes o servicios distintos, incluso si forman una obligación de desempeño única. Los consejos realizaron esta aclaración para asegurar que una entidad puede, en algunos casos, atribuir la nueva evaluación de la contraprestación variable a solo una parte satisfecha de una obligación de desempeño cuando ésta cumple el criterio del párrafo 22(b) de la NIF 15. Considérese el ejemplo de un contrato para proporcionar servicios de gestión de hoteles para un año (es decir, una obligación de desempeño única de acuerdo con el párrafo 22(b) de la NIF 15) en el que la contraprestación es variable y determinada sobre la base del dos por ciento de las tasas de ocupación. La entidad proporciona un servicio diario de gestión que es distinto y la incertidumbre relacionada con la contraprestación se resuelve también sobre una base diaria cuando tiene lugar la ocupación. En esas circunstancias, los consejos no pretendían que una entidad asignase la contraprestación variable determinada sobre una base diaria a la obligación de desempeño total (es decir, el compromiso de proporcionar servicios de gestión a lo largo de un periodo anual). En su lugar, la contraprestación variable debe asignarse al servicio distinto con el que se relaciona la contraprestación variable, que es el servicio de gestión diaria.

Cambios en el precio de la transacción

FC286 Los consejos también decidieron especificar que cualquier cambio posterior en el precio de la transacción debe asignarse de forma que sea congruente con la metodología de asignación al inicio del contrato. Esto asegura que los cambios en la estimación de la contraprestación variable que están incluidos en el (o excluidos del) precio de la transacción se asignan a la obligación (obligaciones) de desempeño con la que se relaciona la contraprestación variable. Por consiguiente, los consejos especificaron en el párrafo 89 de la NIIF 15 que una entidad debería asignar un cambio en el precio de la transacción en su totalidad a uno o más bienes o servicios distintos si se cumplen los criterios del párrafo 85 de la NIIF 15.

Límite máximo de ingresos de actividades ordinarias contingentes y el enfoque de cartera para la asignación

FC287 Algunos de los que respondieron no estuvieron de acuerdo con la propuesta de los consejos de que el precio de la transacción deba asignarse sobre una base de precios de venta independientes relativos. Quienes respondieron (principalmente del sector industrial de las telecomunicaciones y de la televisión por cable) no estaban de acuerdo porque asignar el precio de la transacción utilizando los precios de venta independientes relativos sobre una base de contrato por contrato podría ser complejo y costoso en sus sectores industriales. Esto es porque las entidades de estos sectores industriales:

- (a) tienen un volumen alto de contratos con varias configuraciones potenciales;
- (b) proporcionan múltiples bienes o servicios en esos contratos;
- (c) incluyen un descuento en los contratos; y
- (d) proporcionan bienes o servicios en momentos diferentes.

FC288 Quienes respondieron tampoco estuvieron de acuerdo con la asignación del precio de la transacción sobre la base de los precios de venta independientes relativos porque proporcionaría un patrón de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias que consideraban que no sería útil a los usuarios de sus estados financieros.

FC289 Quienes respondieron solicitaron que los consejos deberían trasladar los requerimientos de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias anteriores de los PCGA de los EE.UU. (al que se ha hecho referencia anteriormente como “el límite máximo de ingresos de actividades ordinarias contingente”). Los requerimientos fueron utilizados anteriormente por muchas entidades de las telecomunicaciones que aplican los PCGA de los EE.UU. y las NIIF. En opinión de los que respondieron, el traslado de esos requerimientos habría simplificado la aplicación del modelo de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias limitando el importe de la contraprestación que una entidad de telecomunicaciones podría asignar a un teléfono que está empaquetado con un servicio de red al importe que no depende del momento de la entrega de los servicios de telefonía en el futuro. Por consiguiente, los ingresos de actividades ordinarias se habrían reconocido

por el importe que el cliente pagó por los servicios de telefonía al inicio del contrato cuando éstos se transfirieron al cliente. Los pagos contractuales pendientes habrían sido reconocidos posteriormente como ingresos de actividades ordinarias a medida que la entidad proporciona servicios de red al cliente. Muchos usuarios de los estados financieros de entidades del sector industrial de las telecomunicaciones estuvieron de acuerdo en que este patrón de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias podrían haber sido útil porque se relaciona estrechamente con el momento en que se recibe el efectivo.

FC290 Quienes respondieron del sector industrial de las telecomunicaciones comentaron que sin un límite máximo de ingresos de actividades ordinarias contingente, no solo la aplicación del modelo de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias será compleja, sino que los ingresos de actividades ordinarias se reconocerán también por la entrega de un teléfono por un importe que supera el de la contraprestación pagado por éste. En su opinión, esto es inapropiado porque no será útil para los usuarios de sus estados financieros y, en una objeción separada, porque tendrá derecho a cobrar el exceso solo cuando proporcione los servicios de red. Por consiguiente, pensaban que el activo del contrato que procederá de reconocer los ingresos de actividades ordinarias por la entrega del teléfono no cumplirá la definición de un activo. Además, sugirieron que sin un límite máximo de ingresos de actividades ordinarias contingente, el modelo será complejo y costoso de aplicar debido al alto volumen de contratos que tendrán que gestionar y las diversas configuraciones potenciales de los teléfonos y planes de red.

FC291 Sin embargo, los consejos decidieron no trasladar el límite máximo de ingresos de actividades ordinarias contingente por las razones siguientes:

- (a) La limitación del importe de la contraprestación que puede asignarse a una obligación de desempeño satisfecha es equivalente a la contabilidad con base de efectivo y no cumple el principio fundamental de la NIF 15. Esto es porque los ingresos de actividades ordinarias reconocidos no reflejarían el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho por los bienes o servicios prestados. Por consiguiente, el límite máximo de ingresos de actividades ordinarias contingente podría dar lugar a que contratos económicamente similares se contabilizasen de forma diferente.
- (b) El límite máximo de ingresos de actividades ordinarias contingente puede dar lugar al reconocimiento de pérdidas si el contrato es rentable. Eso ocurriría si el importe asignado a una obligación de desempeño satisfecha se limita a un importe (potencialmente a cero) que es menor que los gastos reconocidos por los costos de proporcionar el bien o servicio (a menos que esos costos sean diferidos). Sin embargo, los costos relacionados con un bien o servicio ya transferido a un cliente no darían lugar a un activo.

- (c) El reconocimiento de un activo del contrato en la situación descrita en el párrafo FC290 es apropiado porque la entidad tiene un derecho contractual valioso como consecuencia de satisfacer una obligación de desempeño y ese derecho cumple la definición de un activo. Ese derecho existe incluso si la entidad no tiene el derecho incondicional a cobrar la contraprestación del cliente. Esto es porque si la entidad fuera a transferir los derechos y las obligaciones de desempeño pendientes del contrato a un tercero después de que hubiera entregado un teléfono, esperararía ser compensada por ese desempeño pasado.
- (d) La aplicación del límite máximo contingente con mayor generalidad de lo que era aplicado en Normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias podría haber tenido consecuencias de largo alcance. Por ejemplo, en muchos contratos de servicios (incluyendo los contratos de construcción), es apropiado reconocer ingresos de actividades ordinarias cuando se proporcionan los servicios, aun cuando el importe de la contraprestación depende del desempeño futuro de la entidad. En otro caso, la entidad no reconocería ningún ingreso de actividades ordinarias hasta que el contrato alcanzase un hito o potencialmente hasta la terminación del contrato (lo cual no reflejaría la transferencia de bienes o servicios al cliente).
- (e) Aunque las consecuencias para la construcción y otros contratos de servicios podrían haber sido reducida limitando el importe asignado a las obligaciones de desempeño satisfechas (en lugar de limitar el importe asignado a la parte satisfecha de una obligación de desempeño única), los consejos decidieron que esto habría creado una distinción arbitraria y habría puesto presión adicional sobre los criterios para identificar las obligaciones de desempeño.
- (f) Para muchos contratos que anteriormente se contabilizaban según el límite máximo de ingresos de actividades ordinarias contingente, el importe de la contraprestación asignada a los elementos entregados no era contingente porque, incluso si el cliente cancelaba el contrato, éste habría estado obligado a pagar el elemento (elementos) entregados. Por ejemplo, en algunos contratos de venta de un teléfono y servicios de red, el contrato no era cancelable o, si lo era, el cliente estaba obligado a pagar una tarifa de cancelación que correspondía al valor del teléfono que se entregaba al inicio (incluso si la entidad podía elegir no obligar al pago de esa tarifa).

FC292 Además, los consejos decidieron no introducir una excepción al modelo de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias para las telecomunicaciones y contratos similares porque no veían esos contratos diferentes a otros contratos en los que una entidad transfiere un paquete de bienes o servicios. Además, los consejos decidieron que la NIIF 15 proporciona una base más congruente para reconocer los ingresos de actividades ordinarias y produce resultados de contabilización que encajan más estrechamente con el fondo económico que subyacen en las transacciones.

FC293 Los consejos también observaron que las entidades del sector industrial de las telecomunicaciones pueden simplificar la aplicación del modelo utilizando técnicas de cartera (como se prevé por la solución práctica especificado en el párrafo 4 de la NIF 15) para asignar el precio de la transacción a un grupo de contratos similares (véanse los párrafos FC69 y FC70). Los consejos consideraron si deberían proporcionar más guías específicas como cuándo una entidad podría usar un enfoque de cartera para asignar el precio de la transacción. Sin embargo, los consejos decidieron no hacerlo porque estaban preocupados de que cualquier guía adicional (por ejemplo, incluyendo criterios que una entidad necesitaría cumplir para aplicar un enfoque de cartera) pudiera hacer la solución práctica menos útil entre entidades y jurisdicciones.

Obligaciones de desempeño onerosas

FC294 En los Proyectos de Norma de 2010 y 2011, los consejos propusieron incluir requerimientos para la identificación y medición de obligaciones de desempeño onerosas en contratos con clientes (es decir “una prueba de onerosidad”). En esas propuestas, los consejos concluyeron que era necesaria una prueba de ‘onerosidad’ porque las mediciones iniciales de las obligaciones de desempeño no se actualizan rutinariamente. Además, los consejos destacaron que incluir una prueba de ‘onerosidad’ lograría mayor convergencia de las NIF y los PCGA de los EE.UU.

FC295 Sin embargo, muchos de los que respondieron a los Proyectos de Norma de 2010 y 2011 no estaban de acuerdo con la prueba de ‘onerosidad’ y destacaron un número de dificultades de aplicación práctica. Además, muchos explicaron que la aplicación estricta de la prueba de ‘onerosidad’ habría dado lugar al reconocimiento de pasivos en casos en los que el resultado del cumplimiento de una obligación de desempeño única fuera onerosa pero el resultado del cumplimiento del contrato en su totalidad fuera rentable. Un número de los que respondieron sugerían eliminar la prueba de ‘onerosidad’ de las propuestas de ingresos de actividades ordinarias porque, además de ser compleja y difícil de aplicar, los requerimientos para el reconocimiento de pérdidas onerosas están ya suficientemente tratados en otras Normas. Quienes respondieron comentaron que:

- (a) Para las NIF, la prueba de ‘onerosidad’ de la NIC 37 y los requerimientos de la NIC 2 *Inventarios* ya proporcionan guías suficientes para determinar cuándo reconocer pérdidas que surgen de contratos con clientes.
- (b) Para los PCGA de los EE.UU. los requerimientos existentes para el reconocimiento de pérdidas por contratos son adecuados y si es necesario un cambio en esos requerimientos, ese cambio podría gestionarse, en su lugar, en un proyecto separado que aborde los pasivos en el Tema 450.

NIIF 15 FC

- FC296 Los consejos estuvieron de acuerdo en que los requerimientos existentes en las NIIF y en los PCGA de los EE.UU. podrían identificar adecuadamente los contratos onerosos. Además, los consejos destacaron que aunque sus requerimientos existentes para contratos onerosos no son idénticos, no conocen cuestiones prácticas que demanden cambios procedentes de la aplicación de esos requerimientos existentes. Por consiguiente, los consejos decidieron que la NIIF 15 no debería incluir una prueba de 'onerosidad'. En su lugar, las entidades que aplican las NIIF o los PCGA de los EE.UU. utilizarán sus respectivos requerimientos existentes para la identificación y medición de los contratos onerosos.

Costos del contrato (párrafos 91 a 104)

Incremento de costos por la obtención de un contrato (párrafos 91 a 94)

- FC297 Los consejos decidieron que una entidad debería reconocer como un activo los incrementos de costos por la obtención de un contrato con un cliente si la entidad espera recuperar dichos costos. Los consejos definieron los incrementos de costos por la obtención de un contrato como los costos en que una entidad incurre en sus esfuerzos de obtener un contrato en los que no habría incurrido si el contrato no se hubiera obtenido. Los consejos reconocían que, en algunos casos, los esfuerzos de una entidad para reconocer un activo de los costos de adquisición adicionales podrían superar los beneficios de la información financiera. Por consiguiente, como una solución práctica, los consejos decidieron permitir que una entidad reconozca esos costos como gastos cuando se incurren por contratos en los que el periodo de amortización para el activo que la entidad, en otro caso, hubiera reconocido es un año o menos.
- FC298 Los consejos consideraron requerir que una entidad reconozca todos los costos de obtener un contrato como gastos cuando se incurre en ellos. Los consejos observaron que, conceptualmente, una entidad puede obtener un activo del contrato como consecuencia de obtener un contrato (porque la medida de los derechos pendientes podría superar la medida de las obligaciones pendientes). Sin embargo, el principio de la NIIF 15 requiere que una entidad reconozca un activo del contrato y los ingresos de actividades ordinarias solo como consecuencia de la satisfacción de una obligación de desempeño, los consejos observaron que sobre la base de ese razonamiento, el activo del contrato se mediría a cero al inicio del contrato y cualquier costo de obtener un contrato se reconocería, por ello, como gastos cuando tienen lugar.
- FC299 Muchos de los que respondieron no estaban de acuerdo con el reconocimiento de todos los costos de obtener un contrato como gastos cuando tienen lugar porque esos costos cumplen la definición de un activo en algunos casos. Además, destacaban lo siguiente:
- (a) otras Normas requieren que algunos de los costos de obtener un contrato se incluyan en el importe en libros de un activo sobre el reconocimiento inicial; e

- (b) el reconocimiento de los costos de obtener un contrato como gastos sería incongruente con la decisión provisional en los proyectos de los consejos sobre arrendamientos y contratos de seguros.
- FC300 Durante las nuevas deliberaciones, los consejos decidieron que, en algunos casos, podría ser engañoso para una entidad reconocer todos los costos de obtener un contrato como gastos cuando tienen lugar. Por ejemplo, los consejos observaron que reconocer el importe completo de una comisión por ventas como un gasto al inicio de un contrato de servicios a largo plazo (cuando esa comisión por ventas se refleja en la fijación de precios de ese contrato y se espera recuperar) no reconocería la existencia de un activo.
- FC301 Por consiguiente, los consejos decidieron que una entidad reconocería un activo de los costos de obtener un contrato y presentaría el activo por separado del activo del contrato o el pasivo del contrato. Para limitar los costos de adquisición a los que pueden ser claramente identificados como relacionados específicamente con un contrato, los consejos decidieron que solo los costos incrementales de obtener un contrato deben incluirse en la medición del activo, si la entidad espera recuperar esos costos. Los consejos decidieron que determinar si otros costos se relacionan con un contrato es demasiado subjetivo.
- FC302 Los consejos destacaron que podría ser difícil para algunas entidades determinar si el pago de una comisión incrementa el costo para obtener un nuevo contrato (por ejemplo, pago de una comisión podría depender de que la entidad tenga éxito en adquirir varios contratos). Los consejos consideraron si permitir una elección de política contable para los costos de los contratos, según el cual una entidad habría podido optar por reconocer un activo por los costos de adquisición o reconocer esos costos como un gasto (con información a revelar de la elección de política contable). Los consejos destacaron que esto podría haber sido congruente con los requerimientos de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias previos en los PCGA de los EE.UU. para entidades públicas. Sin embargo, los consejos destacaron que introducir elecciones de política contable en la NIF 15 habría reducido la comparabilidad y, por ello, no habría cumplido uno de los objetivos clave del proyecto de Reconocimiento de Ingresos para mejorar la comparabilidad en la contabilidad entre entidades y sectores industriales. Por consiguiente, los consejos decidieron no permitir a las entidades una elección de política contable con respecto a los costos de adquisición de un contrato.
- FC303 El FASB destacó que dependiendo de los hechos y circunstancias específicos del acuerdo entre un gestor del activo y las otras partes de la relación, la aplicación de los requerimientos para los costos adicionales para obtener un contrato podría haber dado lugar a contabilizaciones diferentes de las comisiones por ventas pagadas a terceras partes intermediarias (es decir, en algunos casos la comisión se habría reconocido como un activo mientras que en otros lo habría sido como un gasto). El FASB observó que no había pretendido que la aplicación de los requerimientos de costos diera lugar a un resultado para estos tipos específicos de comisiones de ventas que fuera diferente del aplicado en los PCGA de los EE.UU. existentes. Por consiguiente, el FASB decidió conservar los requerimientos de costos específicos para

compañías de inversión del párrafo 946-605-25-8 de la Codificación que se había trasladado al Subtema 946-720 *Servicios Financieros – Compañías de Inversión – Otros Gastos*.

Costos de cumplir un contrato (párrafos 95 a 98)

- FC304 Los consejos desarrollaron requerimientos para la contabilización de algunos costos para cumplir un contrato. Esos requerimientos se desarrollaron en respuesta a las preocupaciones de que las propuestas del Documento de Discusión se centrasen en la forma en que una entidad debería reconocer los ingresos de actividades ordinarias en un contrato sin considerar la forma en que la entidad debería contabilizar los costos de cumplirlo. Algunos de los que respondieron, en concreto los del sector industrial de la construcción, señalaron que los requerimientos sobre el reconocimiento del margen de ganancia son importantes como requerimientos para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias. Otros de los que respondieron, principalmente preparadores que aplican los PCGA de los EE.UU. estaban preocupados por la retirada de los requerimientos sobre costos que se desarrollaron específicamente para sus propios sectores industriales.
- FC305 Los requerimientos sobre costos de la NIIF 15 pretendían lograr lo siguiente:
- (a) Rellenar el vacío que surge de la retirada de las Normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias – la NIIF 15, dará lugar a la retirada de algunos requerimientos sobre costos de contratos, en concreto, los requerimientos anteriores sobre contabilización de contratos de construcción.
 - (b) Mejorar la práctica actual – los requerimientos de costos proporcionan requerimientos más claros para la contabilización de algunos costos para cumplir un contrato (por ejemplo, establecen costos para servicios) y dan lugar a que una entidad deje de tener que depender de, o aplicar por analogía, requerimientos que no se desarrollaron específicamente para contratos con clientes. Por ejemplo, en la contabilización de los costos de puesta en marcha, una entidad que aplica los PCGA de los EE.UU. podría haber necesitado anteriormente utilizar por analogía las guías sobre el diferimiento de costos con origen en préstamos directos del párrafo 310-20-25-2 de la Codificación. Una entidad que aplica las NIIF puede haber evaluado esos costos de acuerdo con la NIC 38 *Activos Intangibles*. La especificación de requerimientos claros dará lugar a mayor consistencia de la práctica.
 - (c) Promover convergencia en la contabilización de los costos de contratos – más costos se contabilizarán por similitud según las NIIF y los PCGA de los EE.UU. (aunque la congruencia total en la contabilización de los costos para cumplir un contrato no se logrará a menos que los consejos alineen sus respectivas Normas sobre inventarios; propiedades, planta y equipo; activos intangibles y deterioro de valor de activos).

- FC306 La mayoría de los que respondieron apoyaron la introducción de los consejos de requerimientos para tratar algunos costos para cumplir un contrato. Algunos de los que respondieron recomendaron que los consejos traten los requerimientos de costos de forma integral en un proyecto separado. Sin embargo, puesto que los requerimientos de costos se incluyen en muchas Normas [tales como las descritas en el párrafo FC305(c)], los consejos destacaron que esto requeriría la reconsideración de esas Normas y, por ello, decidió en contra de ampliar el alcance de los requerimientos de costos.
- FC307 Puesto que los consejos decidieron no reconsiderar todos los requerimientos de costos de forma integral, los párrafos 91 a 98 de la NIF 15 especifican la contabilización de los costos de contratos que no están dentro del alcance de otras Normas. Por consiguiente, si las otras Normas impiden el reconocimiento de cualquier activo que surja de un costo concreto, un activo no puede, entonces, ser reconocido según la NIF 15 (por ejemplo, en las NIF, las pérdidas iniciales de operación, tales como las incurridas mientras se requiere que se construya un elemento, continuará contabilizándose de acuerdo con el párrafo 20(b) de la NIC 16 y, en los PCGA de los EE.UU., los costos previos a la producción según acuerdos de suministro a largo plazo continuarán contabilizándose de acuerdo con los párrafos 340-10-25-5 a 25-8 de la Codificación).
- FC308 La NIF 15 aclara que solo los costos que dan lugar a recursos que se utilizarán para satisfacer las obligaciones de desempeño en el futuro y que se espera que se recuperen son elegibles para su reconocimiento como activos. Esos requerimientos aseguran que solo los costos que cumplen la definición de un activo se reconocen como tales y que una entidad no puede diferir costos simplemente para normalizar los márgenes de ganancias a lo largo de un contrato mediante la asignación de los ingresos de actividades ordinarias y costos uniformemente a lo largo de la vida del contrato. Para proporcionar un objetivo claro para reconocer y medir un activo que surge de los costos de cumplir un contrato, los consejos decidieron que solo los costos que se relacionan directamente con un contrato deben incluirse en los costos del activo.

Amortización y deterioro de valor (párrafos 99 a 104)

- FC309 Los consejos decidieron que una entidad debería amortizar el activo reconocido por los costos de obtención y cumplimiento de un contrato de acuerdo con el patrón de transferencia de los bienes o servicios con los que se relaciona el activo. Quienes respondieron estuvieron en líneas generales de acuerdo; sin embargo, algunos solicitaron a los consejos que aclararan si esos bienes o servicios podrían estar relacionados con contratos futuros. Por consiguiente, los consejos aclararon que para amortizar el activo de acuerdo con la transferencia de bienes o servicios con la que se relaciona el activo, esos bienes o servicios podrían proporcionarse según un contrato anticipado (es decir, futuro) específicamente. Esa conclusión es congruente con el concepto de amortización de un activo a lo largo de su vida útil de otras Normas. Sin embargo, la amortización del activo a lo largo de un periodo mayor que el contrato inicial no sería apropiada en situaciones en las que una entidad paga

una comisión por la renovación de un contrato que es acorde con la comisión pagada en el contrato inicial. En ese caso, los costos de adquisición del contrato inicial no se relacionan con el contrato posterior.

- FC310 Los consejos consideraron comprobar el deterioro de valor de un activo reconocido que surge de los costos de cumplimiento utilizando una de las pruebas de deterioro de valor existentes en sus requerimientos respectivos (por ejemplo, la NIC 2 y la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* o el Tema 330 *Inventario*, Tema 360 *Propiedades, Planta y Equipo* y el Subtema 985-20 *Software – Costos del Software para Vender, Arrendar o Comercializar*). Sin embargo, los consejos decidieron que una entidad debería considerar solo los beneficios económicos y, por consiguiente, las pruebas de deterioro de valor deben basarse en la comparación del importe en libros del activo con el importe restante de contraprestación acordada a cambio de los bienes o servicios con los que se relaciona el activo, menos los costos restantes de proporcionar esos bienes o servicios. Los consejos decidieron que a efectos de las pruebas de deterioro de valor, la entidad debería considerar los flujos de efectivo futuros que pueden ser demasiado inciertos para incluir en el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias (véanse los párrafos FC203 a FC223). Los consejos decidieron esto porque su objetivo de medir y reconocer deterioros de valor de la adquisición del contrato y costos de cumplimiento es diferente del objetivo de medición de los ingresos de actividades ordinarias. El objetivo del deterioro de valor es determinar si el importe en libros de la adquisición del contrato y el activo por costos de cumplimiento es recuperable. Por consiguiente, el objetivo de medición es congruente con otros métodos de deterioro de valor de las NIIF y los PCGA de los EE.UU. que incluyen una evaluación del riesgo crediticio del cliente y expectativas de si se recibirán los importes de la contraprestación variable.
- FC311 El FASB decidió que una entidad no debería revertir un cargo por deterioro de valor cuando dejen de existir las razones para el deterioro. Por el contrario, el IASB decidió que, según las NIIF, el cargo por deterioro debe revertirse en esas circunstancias. Los consejos reconocieron que esto daría lugar a que las entidades contabilicen de forma distinta los costos de contratos utilizando las NIIF y los PCGA de los EE.UU. Sin embargo, los consejos decidieron que es importante que los requerimientos sean congruentes con sus modelos de deterioro de valor respectivos para otros tipos de activos y los modelos de deterioro de valor difieren en su contabilización de las reversiones de deterioro de valor.

Curva de aprendizaje

- FC312 Una “curva de aprendizaje” es el efecto de eficiencias realizadas a lo largo del tiempo cuando los costos de realizar una tarea para una entidad (o producir una unidad) disminuyen en relación con el número de veces que la entidad desempeña esa tarea (o produce esa unidad). El fenómeno de una curva de aprendizaje puede existir independientemente de un contrato con un cliente. Por ejemplo, un fabricante habitual que produce unidades de inventario pasaría a ser más eficiente en su proceso de producción a lo largo del tiempo. Algunos de quienes respondieron preguntaron cómo aplicar las propuestas

para contabilizar los efectos de los costos de aprendizaje en un contrato con un cliente.

FC313 Los consejos destacaron que la NIIF 15 aborda la contabilización de los efectos de los costos de aprendizaje si se satisfacen las dos condiciones siguientes:

- (a) una entidad tiene una obligación de desempeño única de entregar un número especificado de unidades; e
- (b) la obligación de desempeño se satisface a lo largo del tiempo.

FC314 En esa situación, una entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias seleccionando un método de medir el progreso que represente la transferencia a lo largo del tiempo del bien o servicio al cliente. Una entidad probablemente seleccionaría un método (por ejemplo, comparación de costos) que da lugar a que la entidad reconozca más ingresos de actividades ordinarias y gastos por las primeras unidades producidas en relación con las últimas. Ese efecto es apropiado debido al mayor valor del desempeño de la entidad en la primera parte del contrato porque, si una entidad fuera a vender solo una unidad, cargaría al cliente un mayor precio por esa unidad que el precio promedio por unidad que paga el cliente cuando compra más de una.

FC315 En otras situaciones, una entidad puede comprometerse en un contrato a entregar un número específico de unidades, pero ese compromiso no da lugar a una obligación de desempeño única que se satisface a lo largo del tiempo. Los consejos decidieron que, en esas situaciones, una entidad debería aplicar los requerimientos de otras Normas (por ejemplo, NIC 2) por las razones siguientes:

- (a) Si una entidad incurre en costos para cumplir un contrato sin satisfacer también una obligación de desempeño a lo largo del tiempo, la entidad probablemente crearía un activo incluido en el alcance de otras Normas (por ejemplo, los costos de producir unidades tangibles se acumularían como inventario, y la entidad seleccionaría un método apropiado de medir ese inventario). En esos casos, los consejos decidieron que una entidad no debería contabilizar la curva de aprendizaje de forma diferente dependiendo de si existe un contrato o no.
- (b) El tipo de contrato descrito en este párrafo no es el tipo de contrato habitualmente realizado por quienes respondieron, que preguntaron cómo se aplicarían los requerimientos de la NIIF 15 a los efectos de la curva de aprendizaje (en la mayoría de los casos, los que respondieron realizan contratos que se contabilizarían como una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo).

FC316 Los consejos, sin embargo, reconocieron la diversidad de prácticas al contabilizar (de acuerdo con otras Normas) los costos de productos elaborados bajo programas de producción a largo plazo, pero estuvieron de acuerdo en que no podrían abordar estos temas como parte del proyecto de Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias.

Presentación (párrafos 105 a 109)

[Referencia: Apéndice A]

- FC317 Los consejos decidieron que los derechos y las obligaciones de desempeño pendientes en un contrato deben contabilizarse y presentarse sobre una base neta, como un activo del contrato o un pasivo del contrato. Los consejos destacaron que los derechos y obligaciones de un contrato con un cliente son interdependientes—el derecho a recibir una contraprestación de un cliente y, de forma similar, la entidad cumple solo en la medida en que el cliente continúa pagando. Los consejos decidieron que esas interdependencias se reflejan mejor contabilizando y presentando los derechos y obligaciones pendientes en el estado de situación financiera sobre una base neta.
- FC318 Los consejos consideraron si los derechos y obligaciones de desempeño de los contratos que están sujetos a la resolución legal del desempeño específico deben presentarse en términos brutos, esto es, como activos y pasivos separados. Los consejos observaron que en el caso de infracción del contrato, en algunos se requiere que la entidad y el cliente lo ejecuten como se especificaba. Por consiguiente, a diferencia de la mayoría de los contratos que pueden establecerse en términos netos, contratos de desempeño específicos generalmente dan lugar a flujos de efectivo en los dos sentidos entre el cliente y la entidad. Los contratos de desempeño específicos son muy cercanos a los contratos financieros que se liquidan mediante la entrega física en lugar de un pago en efectivo neto y para los cuales las unidades de registro son los activos y pasivos individuales que surgen de los derechos y obligaciones contractuales.
- FC319 Sin embargo, los consejos decidieron en contra de hacer una excepción para contratos de desempeño específicos. Esto es porque la resolución del desempeño específico es relativamente infrecuente y no está disponible en todas las jurisdicciones. Además, es la única de un número de resoluciones posibles que podría obtenerse de un tribunal si se tomase una acción legal por infringir un contrato.
- FC320 Los consejos decidieron que la NIIF 15 no debería especificar si se requiere que una entidad presente sus activos del contrato y pasivos del contrato como partidas separadas en el estado de situación financiera. En su lugar, una entidad debería aplicar los principios generales para la presentación de los estados financieros para determinar si presentar los activos del contrato y pasivos del contrato por separado en el estado de situación financiera. Por ejemplo la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* requiere que una entidad presente por separado cada clase de partidas similares y partidas de una naturaleza o función diferente a menos que sean no significativas.
[Referencia: párrafo 109]
- FC321 Los consejos también observaron que algunos sectores industriales han utilizado históricamente etiquetas distintas para describir los activos del contrato y pasivos del contrato o pueden reconocerlos en más de una partida de los estados financieros o en las notas. Puesto que el detalle adicional es, a menudo, útil para los usuarios de los estados financieros, los consejos decidieron que una entidad podría utilizar descripciones diferentes de los

activos del contrato, pasivos del contrato y cuentas por cobrar, y podría usar partidas adicionales para presentar esos activos y pasivos si la entidad también proporciona información suficiente para que los usuarios de los estados financieros puedan distinguirlos.

Relación entre los activos del contrato y las cuentas por cobrar

[Referencia: párrafos 107 y 108]

FC322 Cuando una entidad cumple primero satisfaciendo una obligación de desempeño antes de que un cliente cumpla pagando la contraprestación, la entidad tiene un activo del contrato—un derecho a la contraprestación del cliente a cambios de los bienes o servicios que le ha transferido.

[Referencia: Apéndice A]

FC323 En muchos casos, ese activo del contrato es un derecho incondicional a la contraprestación—una cuenta por cobrar—porque solo se requiere el paso del tiempo antes de que se adeude el pago de esa contraprestación. Sin embargo, en otros casos, una entidad satisface una obligación de desempeño pero no tiene un derecho incondicional a la contraprestación, por ejemplo, porque necesita primero satisfacer otra obligación de desempeño en el contrato. Los consejos decidieron que cuando una entidad satisface una obligación de desempeño pero no tiene un derecho incondicional a la contraprestación, una entidad debería reconocer un activo del contrato de acuerdo con la NIIF 15. Los consejos destacaron que hacer la distinción entre un activo del contrato y una cuenta por cobrar es importante porque haciéndolo así se proporciona a los usuarios de los estados financieros información relevante sobre los riesgos asociados con los derechos de la entidad en un contrato. Esto es porque aunque ambos estarían sujetos al riesgo crediticio, un activo del contrato está también sujeto a otros riesgos, por ejemplo, el riesgo de desempeño.

FC324 Una vez que una entidad tiene un derecho incondicional a la contraprestación, debería presentar ese derecho como una cuenta por cobrar por separado del activo del contrato y lo contabiliza de acuerdo con otros requerimientos (por ejemplo, la NIIF 9 o el Tema 310). Los consejos decidieron que la NIIF 15 no necesita tratar la contabilización de cuentas por cobrar además del reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias. Cuestiones tales como la medición (o deterioro de valor) de las cuentas por cobrar e información a revelar relativa a esos activos están ya abordados en las NIIF y los PCGA de los EE.UU.

FC325 En muchos casos, un derecho incondicional a la contraprestación surge cuando la entidad satisface la obligación de desempeño y factura al cliente. Por ejemplo, un pago por bienes o servicios se adeuda habitualmente y se emite una factura cuando la entidad ha transferido los bienes o servicios al cliente. Sin embargo, el acto de facturar al cliente por el pago no indica si la entidad tiene un derecho incondicional a la contraprestación. Por ejemplo, la entidad puede tener un derecho incondicional a la contraprestación antes de facturar (cuentas por cobrar no facturadas) si solo se requiere el paso del tiempo antes de que adeude el pago de esa contraprestación. En otros casos, una entidad puede tener un derecho incondicional a la contraprestación antes

de que haya satisfecho una obligación de desempeño. Por ejemplo, una entidad puede realizar un contrato no cancelable que requiere que el cliente pague la contraprestación un mes antes de que la entidad proporcione los bienes o servicios. En esos casos, en la fecha en que se adeuda el pago, la entidad tiene un derecho incondicional a la contraprestación. (Sin embargo, es esos casos, la entidad debería reconocer ingresos de actividades ordinarias solo después de transferir los bienes o servicios.)

- FC326 Los consejos observaron que en algunos casos, una entidad tendrá un derecho incondicional a la contraprestación, aun cuando se le pueda requerir que devuelva toda o parte de la contraprestación en el futuro. En esos casos, la obligación posible de devolver la contraprestación en el futuro no afectará al derecho presente de la entidad a ser la titular del importe bruto de la contraprestación. En esos casos, los consejos observaron que una entidad puede reconocer una cuenta por cobrar y un pasivo por reembolso (por ejemplo, cuando existe un derecho de devolución).

Información a revelar (párrafos 110 a 129)

- FC327 Algunas de las críticas principales de los reguladores y usuarios de los estados financieros acerca de las Normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias de las NIF y los PCGA de los EE.UU. están relacionadas con los requerimientos de información a revelar. En líneas generales, los reguladores y usuarios de los estados financieros encontraron que los requerimientos de información a revelar eran inadecuados y carentes de cohesión con la información a revelar sobre otras partidas en los estados financieros. Esta carencia de cohesión hizo difícil comprender los ingresos de actividades ordinarias de una entidad, así como los juicios y estimaciones realizados por la entidad para reconocer los ingresos de actividades ordinarias. Por ejemplo, muchos usuarios de los estados financieros observaron que las entidades presentaban ingresos de actividades ordinarias de forma aislada, con el resultado de que los usuarios de los estados financieros no podían relacionar los ingresos de actividades ordinarias con la situación financiera de la entidad. Por consiguiente, uno de los objetivos de los consejos para llevar a cabo el proyecto de Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias fue proporcionar a los usuarios de los estados financieros información más útil a través de la mejoría de los requerimientos de información a revelar. Muchos de los que respondieron apoyaron ampliamente ese objetivo. Sin embargo, las opiniones de los que respondieron sobre los requerimientos de información a revelar propuestos en el Proyecto de Norma de 2011 estaban polarizados—los usuarios de los estados financieros apoyaban los requerimientos de información a revelar propuestos porque esos requerimientos habrían sido una mejora significativa con respecto a los requerimientos anteriores. Por el contrario, otros que respondieron (principalmente preparadores) destacaron que, cuando se ven en conjunto, los requerimientos sobre la información a revelar propuesta, habrían dado lugar a una información a revelar voluminosa y cuestionaban si la información a revelar propuesta era justificable sobre una base de costo- beneficio.

- FC328 Debido a las opiniones polarizadas, los consejos mantuvieron seminarios con usuarios de los estados financieros y preparadores entre septiembre y diciembre de 2012 en Londres (Reino Unido), Tokio (Japón) y Norwalk y la Ciudad de Nueva York (Estados Unidos). El objetivo de esos seminarios era discutir cuestiones sobre la información a revelar y la transición e identificar situaciones potenciales para tratar las necesidades de los usuarios de información útil y las preocupaciones de los preparadores sobre los costos de proporcionar esa información. Como consecuencia de la información recibida obtenida a través de seminarios, otros esfuerzos de difusión externa y las cartas de comentarios, los consejos mejoraron los requerimientos de información a revelar propuestos en el Proyecto de Norma de 2011. Esas mejoras y las razones de las decisiones de los consejos se explican en los párrafos FC330 a FC361.
- FC329 Los consejos destacaron que los requerimientos de revelar información de los párrafos 110 a 129 de la NIF 15 son integrales y representan una mejora significativa de los requerimientos anteriores. Algunos pueden observar que el volumen global de la información a revelar se ha incrementado en comparación con los requerimientos anteriores de información a revelar sobre ingresos de actividades ordinarias. Sin embargo, los consejos observaron que, en alguna medida, las preocupaciones sobre el incremento del volumen era la inevitable consecuencia de tratar deficiencias en los requerimientos anteriores de información a revelar. Además, los consejos destacaron que muchas entidades revelan de forma voluntaria información sobre ingresos de actividades ordinarias fuera de los estados financieros y los consejos concluyeron que el incremento de la información a revelar es necesario para mejorar prácticas de información a revelar anteriores y la utilidad de la información financiera.

Objetivo de información a revelar e importancia relativa (párrafos 110 a 112)

- FC330 Los consejos decidieron que, de forma congruente con otras Normas recientes, la NIF 15 debería especificar un objetivo de información a revelar sobre ingresos de actividades ordinarias. En opinión de los consejos, un objetivo claro mejora la interpretación e implementación de los requerimientos de información a revelar. Esto es porque un preparador puede evaluar si la calidad global y el valor informativo de sus revelaciones sobre ingresos de actividades ordinarias son suficientes para cumplir los objetivos señalados. Los consejos también observaron que la especificación de un objetivo global de información a revelar evita la necesidad de requerimientos de revelar información obligatorios y detallados para acomodar los muchos y variados tipos de contratos con clientes que están dentro del alcance de la NIF 15.
- FC331 Los consejos también decidieron incluir requerimientos de revelar información para ayudar a que una entidad cumpla el objetivo de información a revelar. Sin embargo, la información a revelar no debe verse como un listado de mínimos, porque una parte puede ser relevante para algunas entidades o sectores industriales pero irrelevante para otras. Los consejos también observaron que es importante para una entidad considerar las revelaciones

junto con el objetivo e importancia relativa de la información a revelar. Por consiguiente, el párrafo 111 de la NIIF 15 aclara que una entidad no necesita revelar información que no sea significativa.

Contratos con clientes

FC332 Para proporcionar un contexto para revelar información, los consejos decidieron requerir que una entidad revele el importe de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos de contratos con clientes. El FASB destacó que en ausencia de una norma de presentación de los estados financieros generales, se requeriría que una entidad presente o revele el importe de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos de contratos con clientes. Sin embargo, el IASB destacó que se aplicarían los principios generales de la NIC 1 y, por ello, una entidad necesitaría revelar el importe de ingresos de actividades ordinarias reconocidos de contratos con los clientes en las notas a los estados financieros solo si no se presentó de otra forma.

FC333 Junto con el importe de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos, los consejos también decidieron requerir que una entidad revele pérdidas por deterioro de valor de contratos con clientes (si no se presenta en el estado del resultado integral). Los consejos tomaron esta decisión como consecuencia de sus decisiones anteriores de no reflejar el riesgo crediticio del cliente en la medición del precio de la transacción y, por ello, el importe de ingresos de actividades ordinarias reconocidos por transacciones que no incluyen un componente financiero significativo (véanse los párrafos FC259 a FC265). Esto se refleja en el principio fundamental de la NIIF 15 que especifica que una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias por un importe que refleje la contraprestación a la que espera tener derecho la entidad.

FC334 A la luz de esas decisiones, los consejos decidieron que revelar por separado (o presentar) las pérdidas por deterioro de valor de contratos con clientes proporciona la información más relevante a los usuarios de los estados financieros.

Desagregación de los ingresos de actividades ordinarias (párrafos 114 a 115)

FC335 Los ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el estado del resultado integral es un importe compuesto que surge de muchos contratos con clientes. Esto es porque los ingresos de actividades ordinarias pueden surgir de la transferencia de bienes o servicios diferentes y de contratos que involucran tipos de clientes o mercados diferentes. Los usuarios de los estados financieros explicaron que la comprensión de esas diferencias fue fundamental para sus análisis. Por consiguiente, los consejos decidieron requerir que una entidad proporcione información sobre ingresos de actividades ordinarias desagregada para ayudar a los usuarios de los estados financieros a comprender la composición de los ingresos de actividades ordinarias de contratos con clientes reconocidos en el periodo actual.

- FC336 Al desarrollar los requerimientos de revelar ingresos de actividades ordinarias desagregados, los consejos observaron que algunos requerimientos anteriores de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias requerían la desagregación en sus categorías significativas, incluyendo los ingresos de actividades ordinarias que surgen de bienes o servicios. Sin embargo, puesto que la desagregación más útil de los ingresos de actividades ordinarias depende de varios factores específicos de la entidad o del sector industrial, los consejos decidieron que la NIF 15 no debería recomendar ningún factor específico a utilizar como base para desagregar los ingresos de actividades ordinarias de contratos con clientes. En su lugar, los consejos decidieron especificar en el párrafo 114 de la NIF 15 un objetivo de proporcionar información desagregada. Los consejos destacaron que la especificación de un objetivo dará lugar a la información más útil para los usuarios de los estados financieros, porque permite que una entidad desagregue los ingresos de actividades en categorías que tengan sentido para su negocio. Además, la especificación de un objetivo debería dar lugar a una desagregación que no sea ni demasiado agregada ni demasiado detallada.
- FC337 Los consejos también decidieron proporcionar una guía de aplicación debido a las solicitudes de guías adicionales sobre cómo implementar el objetivo y, en concreto, cómo determinar las categorías apropiadas que una entidad puede usar para desagregar los ingresos de actividades ordinarias de contratos con clientes. La guía de aplicación explica que las categorías más apropiadas dependen de factores y circunstancias; sin embargo, una entidad debería considerar la forma en que se desagregan los ingresos de actividades ordinarias en otras comunicaciones o a efectos de evaluar el rendimiento financiero. Esto es porque las entidades a menudo ya desagregan los ingresos de actividades ordinarias en las comunicaciones y las categorías utilizadas pueden ser las que sean más útiles para los usuarios de los estados financieros y que cumplen el objetivo del párrafo 114 de la NIF 15. La guía de aplicación también incluye una lista de ejemplos de categorías (por ejemplo, región geográfica o tipo de producto) en las que una entidad podría desagregar sus ingresos de actividades ordinarias. Los consejos destacaron que la lista de categorías se recopiló como ejemplos que podrían aplicarse a muchas entidades diferentes, sectores industriales y contratos. Como consecuencia, la lista no debe verse como una lista de verificación o una lista exhaustiva. Sin embargo, los consejos observaron que una entidad puede necesitar desagregar por más de una categoría para cumplir el objetivo.
- FC338 Los consejos también decidieron requerir que una entidad explique la relación entre la información sobre ingresos de actividades ordinarias desagregada requerida por el párrafo 114 de la NIF 15 y la información por segmentos requerida por la NIF 8 *Segmentos de Operación* y el Tema 280 *Información Financiera por Segmentos*. Los consejos decidieron esto porque los usuarios de los estados financieros explicaban que es fundamental para sus análisis comprender no solo la composición de los ingresos de actividades ordinarias, sino también la forma en que los ingresos de actividades ordinarias se relacionan con otra información proporcionada en la información a revelar sobre segmentos tales como los costos de bienes vendidos, gastos y activos utilizados.

NIIF 15 FC

- FC339 Para desarrollar los requerimientos, los consejos también consideraron si los requerimientos de información financiera por segmentos de la NIIF 8 y el Tema 280 proporcionaban información adecuada a los usuarios de los estados financieros para comprender la composición de los ingresos de actividades ordinarias. Los requerimientos requieren que una entidad desagregue y revele los ingresos de actividades ordinarias por cada segmento de operación (conciliados con los ingresos de actividades ordinarias totales). Además, los requerimientos también requieren que una entidad desagregue los ingresos de actividades ordinarias totales por productos o servicios (o por grupos de productos o servicios similares) y áreas geográficas— si los segmentos de operación de la entidad no se basan en esos factores.
- FC340 Sin embargo, a pesar de algunas similitudes con la información financiera por segmentos, los consejos decidieron requerir información sobre ingresos de actividades ordinarias desagregada para los ingresos de actividades ordinarias de contratos con clientes de la NIIF 15, porque algunas entidades están exentas de revelar información por segmentos (por ejemplo, entidades que no cotizan en un mercado de valores públicos). Además, los consejos observaron que la información por segmentos podría basarse en información no elaborada conforme a los PCGA (es decir, ingresos de actividades ordinarias que se presentan a la máxima autoridad en la toma de decisiones puede reconocerse y medirse sobre una base no acorde con la NIIF 15). Los consejos también observaron que el objetivo de proporcionar información por segmentos de acuerdo con la NIIF 8 y el Tema 280 es diferente del objetivo para la desagregación de la información a revelar en la NIIF 15 y, por ello, la información a revelar sobre ingresos de actividades ordinarias por segmentos puede no siempre proporcionar a los usuarios de los estados financieros bastante información para ayudarles a comprender la composición de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el periodo. No obstante, los consejos aclararon en el párrafo 112 de la NIIF 15 que una entidad no necesita revelar información sobre ingresos de actividades ordinarias desagregada si dicha información proporcionada de acuerdo con la NIIF 8 o el Tema 280 cumple los requerimientos especificados en el párrafo 114 de la NIIF 15 y esas revelaciones de ingresos de actividades ordinarias se basan en los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIIF 15.

Saldos del contrato (párrafos 116 a 118)

- FC341 Los usuarios de los estados financieros explicaron que necesitaban comprender la relación entre los ingresos de actividades ordinarias reconocidos en un periodo de presentación y los cambios en los saldos de los activos del contrato y pasivos del contrato de la entidad (es decir, saldos del contrato) para evaluar la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de los contratos de una entidad con los clientes. Los usuarios de los estados financieros destacaron que aun cuando muchas entidades reconocen actualmente saldos de capital de trabajo tales como cuentas por cobrar no facturadas e ingresos de actividades ordinarias diferidos, los requerimientos de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias anteriores no requerían revelar información adecuada sobre la relación entre dichos saldos y

el importe de ingresos de actividades ordinarias reconocidos. Por consiguiente, los Proyectos de Norma de 2010 y 2011 propusieron que una entidad revele una conciliación en forma de tabla de los saldos del activo del contrato y el pasivo del contrato.

FC342 Sin embargo, muchos preparadores se opusieron enérgicamente a cualquier requerimiento de conciliar en forma de tabla los saldos del activo del contrato y del pasivo del contrato. Los preparadores destacaron que sería muy costoso reunir y presentar la información porque no estaba identificada. Los preparadores también cuestionaron la utilidad de esta conciliación para los usuarios de los estados financieros, porque la información no se utilizaba por la dirección. Por el contrario, los usuarios de los estados financieros reiteraron que alguna información de la conciliación sería útil, incluyendo la información sobre pasivos del contrato, que proporcionaría mayor transparencia sobre los ingresos de actividades ordinarias futuros, lo cual es fundamental para sus análisis. Sin embargo, los usuarios de los estados financieros también reconocieron que el formato rígido de la conciliación propuesta tenía limitaciones que habrían reducido su utilidad. Esto es porque, por ejemplo, los cambios en los activos del contrato y pasivos del contrato se habrían revelado sobre una base agregada (es decir, cambios en activos del contrato se habrían compensado con cambios en pasivos del contrato) y, por ello, la magnitud de los cambios en los saldos del contrato (y las razones de esos cambios) se habría enmascarado.

FC343 En el debate de los seminarios sobre información a revelar y transición de 2012 (véase el párrafo FC328), los preparadores estuvieron de acuerdo en que podrían proporcionar información adicional sobre los saldos del contrato que fuera útil para los usuarios de los estados financieros. Sin embargo, para limitar los costos de proporcionar dicha información, los preparadores explicaron que necesitaban mayor flexibilidad en el formato de esta información a revelar. Los usuarios de los estados financieros enfatizaron que era fundamental para ellos tener información sobre los movimientos de los saldos del contrato presentada por separado, porque les ayudaría a comprender la información sobre los aspectos siguientes:

- (a) el importe del saldo inicial del saldo del pasivo del contrato que se reconocerá como ingresos de actividades ordinarias durante el periodo;
e
- (b) el importe del saldo inicial del activo del contrato que se transferirá a cuentas por cobrar o cobrar en efectivo durante el periodo.

FC344 Antes de abordar las preocupaciones sobre el formato, los consejos consideraron si podrían tratar las preocupaciones sobre el costo de los preparadores limitando el alcance de los requerimientos de conciliación a solo los saldos del contrato para tipos específicos de contratos (por ejemplo, contratos a largo plazo). Hicieron esto porque muchos usuarios de los estados financieros observaron que la información sobre los saldos del contrato sería particularmente importante para entidades que realicen contratos a largo plazo con clientes o que tengan saldos de pasivos del contrato significativos

por otras razones (por ejemplo, contratos de servicio prepagados). Sin embargo, los consejos rechazaron esta alternativa por las siguientes razones:

- (a) Habría sido difícil identificar con claridad los tipos de contratos o sectores industriales para los que una conciliación proporcionaría (o no) información útil.
- (b) Habría añadido complejidad la limitación del alcance de la conciliación. Esto es porque limitar el alcance habría dado lugar a excluir de la conciliación a algunos de los activos del contrato y pasivos del contrato de una entidad y, por ello, se habría requerido información adicional para relacionar los importes conciliados de los activos del contrato o pasivos del contrato con los reconocidos en el estado de situación financiera.
- (c) La información sobre los saldos del contrato es útil para otros contratos, además de para los contratos a largo plazo, porque, por ejemplo, puede existir un número de contratos o negocios que tengan diferencias temporales significativas entre el pago y el desempeño.

FC345 A la luz de su decisión de no limitar el alcance de la información a revelar, los consejos consideraron si podrían modificar, en su lugar, el formato de la información a revelar para abordar las preocupaciones de los preparadores y usuarios de los estados financieros. Los consejos observaron que ni los usuarios de los estados financieros ni los preparadores apoyaban el formato propuesto en los Proyectos de Norma de 2010 y 2011, porque a los usuarios de los estados financieros les preocupaba que la información sobre los movimientos de los saldos del contrato fueran demasiado agregados para ser útiles y porque a los preparadores les preocupaba el costo de cumplimiento de este formato rígido. Los consejos reconocieron que un formato alternativo rechazado anteriormente de una conciliación bruta de los saldos del contrato (es decir, mostrar los derechos contractuales restantes y las obligaciones de desempeño en columnas separadas) habría sido inapropiado porque no respondería a las preocupaciones de los preparadores sobre costos. Esto es porque el costo de preparar y auditar la conciliación bruta habría sido más alto, y posiblemente mayor que la conciliación “neta” propuesta en el Proyecto de Norma de 2011, porque se habría requerido que una entidad midiera todos los contratos sin ejecutar lo cual habría requerido un alto nivel de juicio.

FC346 Por consiguiente, los consejos decidieron que, en lugar de requerir una conciliación en forma de tabla de los saldos del contrato agregados, requerirían que una entidad revele información cuantitativa y cualitativa sobre los saldos del contrato de la entidad (véanse los párrafos 116 a 118 de la NIIF 15). Este enfoque equilibra las necesidades de los usuarios de los estados financieros con las preocupaciones de los preparadores porque la información a revelar cuantitativa y cualitativa proporciona a los usuarios de los estados financieros la información que solicitaban (es decir, información sobre cuándo se transfieren habitualmente los activos del contrato para contabilizar las cuentas por cobrar o cobrar en efectivo y cuándo se reconocen los pasivos del contrato como ingresos de actividades ordinarias). Además, los consejos decidieron que esa información a revelar sería más efectiva en términos de

costo que una conciliación. Los consejos también observaron que este enfoque no resultaría en un cambio significativo para muchas entidades que ya revelan información similar. Por ejemplo, los consejos observaron que algunas entidades de construcción a largo plazo ya revelan información relacionada con saldos similares a los activos del contrato y pasivos del contrato—a menudo denominadas como “adeudado por clientes” o “cuentas por cobrar no facturadas” y “acreditado a clientes” o “ingresos de actividades ordinarias diferidos”.

- FC347 Los consejos también decidieron requerir que una entidad revele el importe de ingresos de actividades ordinarias reconocido en el periodo relativo a los importes asignados a las obligaciones de desempeño que fueron satisfechas (o parcialmente satisfechas) en periodos anteriores (por ejemplo, como resultado de un cambio en el precio de la transacción o estimaciones relacionadas con la limitación de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos). La revelación de esos importes proporciona información relevante sobre el calendario del reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias que no eran un resultado del desempeño en el periodo actual y, por ello, proporciona información útil sobre los resultados de operación del periodo actual y sobre la predicción de ingresos de actividades ordinarias futuros. Además, los consejos destacaron que esta información no se proporciona en otro sitio de los estados financieros. Finalmente, los consejos destacaron que, en congruencia con los requerimientos generales de importancia relativa, no esperaban que se proporcionara esta información a revelar si los importes no son relevantes.

Información a revelar sobre el precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño pendientes (párrafos 120 a 122)

- FC348 Muchos usuarios de los estados financieros explicaron que la información sobre el importe y calendario de los ingresos de actividades ordinarias que la entidad espera reconocer de sus contratos existentes sería útil para sus análisis de ingresos de actividades ordinarias. También explicaron que la información sería más útil para los contratos a largo plazo, porque dichos contratos habitualmente tienen los importes más significativos de ingresos de actividades ordinarias no reconocidos.
- FC349 Los consejos observaron que un número de entidades, a menudo de forma voluntaria, revelan información sobre sus contratos a largo plazo, a lo que se hace referencia comúnmente como información sobre “carga de trabajo”. (También se requiere que algunas entidades produzcan esta información fuera de los estados financieros como cuestiones de regulación.) Sin embargo, esta información se presenta habitualmente fuera de los estados financieros y puede no ser comparable entre entidades porque no existe una definición común de carga de trabajo.
- FC350 A la luz de esos factores, los consejos decidieron especificar los requerimientos de información a revelar para captar información sobre el importe y calendario de los ingresos de actividades ordinarias que una entidad espera reconocer procedentes de las obligaciones de desempeño pendientes de los contratos existentes de la entidad. Los consejos observaron que revelando esa

NIF 15 FC

información, una entidad proporcionaría a los usuarios de los estados financieros de la entidad información adicional sobre los siguientes aspectos:

- (a) el importe y calendario esperado de ingresos de actividades ordinarias a reconocer procedente de las obligaciones de desempeño pendientes de los contratos existentes;
- (b) tendencias relacionadas con el importe y calendario esperado de ingresos de actividades ordinarias a reconocer procedente de las obligaciones de desempeño pendientes de los contratos existentes;
- (c) riesgos asociados con los ingresos futuros esperados de actividades ordinarias (por ejemplo, algunos observaron que los ingresos de actividades ordinarias son más inciertos si una entidad no espera satisfacer una obligación de desempeño hasta una fecha muy posterior); e
- (d) el efecto de cambios en juicios o circunstancias sobre los ingresos de actividades ordinarias de una entidad.

FC351 Muchos de los que respondieron (incluyendo la mayoría de los preparadores) no estuvieron de acuerdo con la decisión de los consejos de requerir que se revele esta información en los estados financieros. Los que respondieron destacaron razones diferentes para su desacuerdo, como las siguientes:

- (a) La información a revelar sería difícil y costosa de preparar y auditar porque los sistemas de contabilidad existentes no están diseñados para rastrear y capturar la información requerida, incluyendo la información sobre la programación del calendario de la satisfacción de las obligaciones de desempeño pendientes.
- (b) La información proporcionada por la información a revelar podría mal interpretarse porque, dependiendo de la naturaleza del negocio (negocios) de la entidad, la información a revelar puede destacar solo un subconjunto relativamente pequeño de los ingresos de actividades ordinarias futuros potenciales de la entidad. Además, la información a revelar puede incluir menos información que la entidad incluía anteriormente en su información a revelar sobre carga de trabajo porque se excluyen del alcance de ésta contratos pendientes futuros y cancelables.
- (c) La información parecía estar proyectada al futuro en esencia y, por ello, no debe presentarse en las notas a los estados financieros.

FC352 En las nuevas deliberaciones de los requerimientos de información a revelar, teniendo en consideración la información recibida en los seminarios de información a revelar, los consejos observaron que el requerimiento de revelar información sobre las obligaciones de desempeño pendientes no debería imponer incrementos de costos significativos sobre una entidad porque los requerimientos de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias ya requieren que la entidad determine y asigne el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño pendientes. No obstante, los consejos decidieron

abordar las preocupaciones de los preparadores sobre los costos de preparación de la forma siguiente:

- (a) Proporcionando soluciones prácticas para limitar el alcance de la información a revelar (véase el párrafo 121 de la NIF 15). Los consejos decidieron que incluir una solución práctica en el párrafo 121(a) de la NIF 15 facilitaría la carga de la preparación de la información a revelar y no disminuiría de forma significativa la utilidad de la información de los usuarios de los estados financieros. Esto es porque los usuarios indicaron que la información sobre las obligaciones de desempeño pendientes es más fundamental para sus análisis cuando los contratos son a largo plazo. Además, incluir la solución práctica en el párrafo 121(b) de la NIF 15 mantendría la exención de medir el progreso de esas obligaciones de desempeño que el párrafo B16 de la NIF 15 proporciona a una entidad (es decir, obligaciones de desempeño para las cuales la entidad tiene un derecho a contraprestación que corresponde directamente a su desempeño completado hasta la fecha). Los consejos proporcionaron soluciones prácticas en lugar de limitar de forma específica el alcance porque algunos preparadores comentaron que sería más fácil para ellos cumplir con el requerimiento de sistemas contables y perspectivas de progresos si pudieran elegir incluir todas sus obligaciones de desempeño en la información a revelar.
- (b) Eliminando el enfoque preceptivo de revelar cuando la entidad espera satisfacer sus obligaciones de desempeño pendientes (véase el párrafo 120 de la NIF 15). Inicialmente, los consejos propusieron que una entidad debería seguir un enfoque normativo para determinar cuándo la entidad espera satisfacer sus obligaciones de desempeño pendientes (es decir, requiriendo una información a revelar cuantitativa de las obligaciones de desempeño pendientes, programadas en bandas temporales de un año). Sin embargo, muchos de los que respondieron no estuvieron de acuerdo con esa propuesta sobre la base de que la naturaleza rígida de bandas temporales prescritas implicarían un grado de precisión en el calendario de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias que puede no existir y, además, incrementaría los costos de preparación. En respuesta a esa información recibida, los consejos decidieron permitir que una entidad estime y presente esta información sobre una base cuantitativa, con las bandas temporales que sean más apropiadas a la duración de las obligaciones de desempeño pendientes (es decir, no necesariamente bandas temporales de un año) o utilizando información cualitativa (o ambas).

FC353 Algunos usuarios de los estados financieros también solicitaron que se proporcionara más información sobre la relación entre los importes revelados como obligaciones de desempeño pendientes y los pasivos del contrato de la entidad. (Un pasivo del contrato surge si una entidad recibe contraprestación de un cliente antes de que satisfaga sus obligaciones de desempeño con el cliente.) Esto es porque el importe de las obligaciones de desempeño pendientes para las cuales se ha recibido el efectivo es información útil. Sin

embargo, los consejos destacaron que los pasivos del contrato son un subconjunto de los importes revelados como el precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño pendientes y el párrafo 116(a) de la NIIF 15 ya requiere revelar el saldo de los pasivos del contrato. Por consiguiente, los consejos decidieron que no debe requerirse revelar información adicional.

Obligaciones de desempeño (párrafo 119)

FC354 Los requerimientos anteriores de las NIIF y los PCGA de los EE.UU. requieren que las entidades revelen sus políticas contables sobre el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias (véase el párrafo 10(e) de la NIC 1 y los requerimientos del Tema 235 *Notas a los Estados Financieros*). Sin embargo, los usuarios de los estados financieros sugerían que en muchos casos, una entidad proporciona una descripción “estandarizada” de la política contable adoptada sin explicar la forma en que la política contable se relaciona con los contratos que realiza con los clientes. Para tratar estas críticas, el párrafo 119 de la NIIF 15 requiere que una entidad revele información sobre sus obligaciones de desempeño en contratos con clientes. Esta información a revelar complementa los requerimientos de información a revelar sobre la política contable en las Normas existentes requiriendo que una entidad proporcione más información descriptiva sobre sus obligaciones de desempeño.

Juicios significativos (párrafos 123 a 126)

FC355 Las NIIF y los PCGA de los EE.UU. tienen requerimientos generales para revelar estimaciones contables significativas y juicios realizados por una entidad. Debido a la importancia concedida a los ingresos de actividades ordinarias por los usuarios de los estados financieros, los consejos decidieron requerir información a revelar específica sobre las estimaciones utilizadas y los juicios realizados para determinar el importe y calendario de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias.

Activos reconocidos por los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente (párrafos 127 128)

FC356 Los consejos decidieron requerir que una entidad revele información sobre los activos que reconoce procedentes de los costos de obtener o cumplir un contrato, porque la información sobre esos activos es útil para los usuarios. Esa información ayudaría a los usuarios de los estados financieros a comprender los tipos de costos que la entidad ha reconocido como activos y cómo esos activos se amortizan o deterioran posteriormente. Los consejos también decidieron que esta información a revelar era necesaria para sustituir algunos requerimientos de información a revelar anteriores que fueron sustituidos por la NIIF 15.

FC357 Los consejos decidieron no requerir que se proporcionara esa información como una conciliación porque el costo de proporcionar una información a revelar rígida sobrepasaría los beneficios para los usuarios. Además, la mayoría de los usuarios estuvieron de acuerdo en que para proporcionar información relevante la información a revelar sobre los activos reconocidos

de los costos de obtener o cumplir un contrato no se necesitaba proporcionar como una conciliación. Por consiguiente, los consejos decidieron requerir que se revele solo la información más fundamental sobre los activos reconocidos procedentes de los costos de obtener y cumplir un contrato.

Información a revelar requerida para informes financieros intermedios

- FC358 Los consejos observaron que en ausencia de requerimientos de revelar información más específicos para la información financiera intermedia, una entidad debería aplicar la NIC 34 *Información Financiera Intermedia* o el Tema 270 *Información Intermedia* para determinar la información sobre ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes que la entidad debería revelar en su información financiera intermedia. Los requerimientos requieren, como principio general, que una entidad revele información sobre cambios significativos en su situación y rendimiento financieros desde el final del último periodo de presentación anual. Los consejos consideraron si modificar la NIC 34 y el Tema 270 para especificar que la entidad proporcionará la misma información a revelar cuantitativa sobre ingresos de actividades ordinarias en su información financiera intermedia que en sus estados financieros anuales.
- FC359 Muchos preparadores y otros que respondieron estuvieron en líneas generales en desacuerdo con las propuestas de los consejos de hacer modificaciones a la NIC 34 y al Tema 270. Éstos explicaron que requerir toda la información a revelar cuantitativamente en la información financiera intermedia sería demasiado gravoso y difícil de lograr en los marcos temporales de corto plazo requeridos por la información intermedia. Por el contrario, los usuarios de los estados financieros tenían opiniones mixtas. Algunos usuarios (incluyendo a casi todos los usuarios de los EE.UU.) sugirieron que la NIC 34 y el Tema 270 deben modificarse para requerir información a revelar cuantitativamente debido a la importancia de los ingresos de actividades ordinarias y la necesidad de tener oportunamente información a revelar proporcionada de forma regular en los informes financieros intermedios. Sin embargo, otros usuarios de los estados financieros explicaron que solo la información sobre la desagregación de los ingresos de actividades ordinarias era fundamental para sus análisis de información intermedia. Los usuarios de los estados financieros también explicaron que la oportunidad de la información intermedia era fundamental y que un requerimiento de proporcionar otra información a revelar intermedia podría retrasar innecesariamente la emisión de informes financieros intermedios.
- FC360 El IASB y el FASB llegaron a decisiones diferentes sobre las modificaciones de la NIC 34 y el Tema 270. El IASB decidió modificar la NIC 34 para añadir solo los requerimientos específicos de que una entidad debería revelar información sobre ingresos de actividades ordinarias de forma desagregada en los informes financieros intermedios. Para toda la información a revelar relacionada con ingresos de actividades ordinarias de contratos con clientes, el IASB decidió que deberían aplicarse los principios generales de la NIC 34. El IASB decidió añadir a la NIC 34 un requerimiento para revelar información sobre ingresos

de actividades ordinarias de forma desagregada porque los usuarios de los estados financieros explicaron que la desagregación era fundamental para sus análisis y porque la información ya se proporciona habitualmente en los estados financieros intermedios; por ello, el requerimiento no debería dar lugar a que una entidad incurra en incrementos de costos significativos. Además, el principio general de la NIC 34 de revelar información sobre los cambios significativos de una entidad en su situación y rendimiento financieros debería proporcionar a los usuarios de los estados financieros otra información que necesitan sobre ingresos de actividades ordinarias en un periodo de presentación intermedio. El IASB decidió no hacer cambios adicionales en la NIC 34 sin una revisión más integral del papel de la información a revelar en la información financiera intermedia.

- FC361 El FASB decidió modificar el Tema 270 para requerir la misma información a revelar cuantitativa sobre ingresos de actividades ordinarias en su información financiera intermedia que en sus estados financieros anuales (excluyendo el costo de la información a revelar). El FASB destacó que es útil proporcionar a las entidades certidumbre sobre la información que deben proporcionar en la información financiera intermedia. Además, el FASB observó que una entidad reuniría la mayoría de la información requerida para revelar información sobre una base intermedia a efectos del reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias, y, por ello, revelar esa información podría no dar lugar a un importe significativo de costos adicionales. El FASB también observó que esta información es útil a los usuarios de los estados financieros para evaluar el rendimiento financiero presente y futuro de una entidad.

Guía de aplicación (párrafos B2 a B89)

- FC362 Los consejos decidieron incluir una guía de aplicación para aclarar la forma en que deben aplicarse los principios de la NIIF 15, incluyendo cómo dichos principios deben aplicarse a las características encontradas en un número de contratos habituales con clientes. Parte de esa guía de aplicación se ha incluido basándose en requerimientos anteriores de las NIIF y los PCGA de los EE.UU., que surgieron como resultado de que las entidades solicitaban aclaración en las áreas más complejas del reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias. Sin embargo, para ser congruente con el objetivo de desarrollar un modelo de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias único, los consejos no proporcionaron requerimientos que se habrían aplicado solo a sectores industriales específicos (véanse los párrafos FC2 y FC3).

Venta con derecho a devolución (párrafos B20 a B27)

- FC363 En algunos contratos, una entidad transfiere un bien a un cliente y también le concede el derecho de devolverlo. Los consejos decidieron que, conceptualmente, un contrato con un derecho de devolución incluye al menos dos obligaciones de desempeño—una obligación de desempeño de proporcionar el bien al cliente y una obligación de desempeño por el servicio de derecho a devolución, que es una obligación de estar dispuesto a aceptar los bienes devueltos por el cliente durante el periodo de devolución.

- FC364 En relación con las obligaciones de desempeño de proporcionar a los clientes bienes, los consejos decidieron que, en efecto, una entidad ha realizado un número incierto de ventas. Esto es porque solo después de que venza el derecho de devolución es cuando la entidad conocerá con certeza cuántas ventas ha realizado (es decir, cuántas ventas no cancelaron). Por consiguiente, los consejos decidieron que una entidad no debería reconocer ingresos de actividades ordinarias por ventas que se espera que se cancelen como consecuencia del ejercicio de sus derechos de devolución. En su lugar, la entidad debería reconocer un pasivo por su obligación de devolver los importes a los clientes.
- FC365 Los consejos decidieron que para determinar el importe del ingreso de actividades ordinarias a reconocer (es decir, el importe de la obligación de reembolso), una entidad debería utilizar los principios para el reconocimiento y medición de la contraprestación variable. Con el uso de dichos principios, una entidad reconocería ingresos de actividades ordinarias solo en la medida en que sea altamente probable que no ocurra una reversión significativa del importe del ingreso de actividades ordinarias acumulado reconocido cuando se resuelva posteriormente la incertidumbre asociada con el derecho de devolución. Cuando la entidad determina que no puede reconocer toda la contraprestación recibida como ingresos de actividades ordinarias por la venta de bienes con un derecho de devolución, reconocería parte de la contraprestación recibida como un pasivo por devolución.
- FC366 Los consejos consideraron contabilizar el servicio de derecho de devolución como una obligación de desempeño, además de cualquier pasivo por devolución que se reconozca. Si una entidad no reconoce una obligación de desempeño por el servicio de derecho de devolución, debería reconocer todos los ingresos de actividades ordinarias y el margen en el contrato una vez que el cliente obtenga el control del bien. Ese resultado podría no representar fielmente el desempeño de la entidad según el contrato. Sin embargo, los consejos destacaron que la contabilización del servicio de derecho de devolución como una obligación de desempeño, además del pasivo por devolución, requeriría habitualmente que la entidad estime el precio de venta independiente de ese servicio. Puesto que, en muchos casos, el número de devoluciones se espera que sea solo un porcentaje pequeño de las ventas totales y el periodo de devolución es, a menudo, corto (tal como de 30 días), los consejos decidieron que el incremento de información proporcionada a los usuarios de los estados financieros contabilizando el servicio de derecho de devolución como una obligación de desempeño no habría justificado las complejidades y costos de hacerlo así. Por consiguiente, los consejos decidieron que el servicio de derecho de devolución no debe contabilizarse como una obligación de desempeño.
- FC367 Un derecho de devolución da a una entidad un derecho contractual a recuperar el bien de un cliente si éste ejerce su opción a devolver el bien y obtener un reembolso. Los consejos decidieron que el derecho a recuperar el bien debe reconocerse como un activo en lugar de una compensación contra el pasivo por devolución. Los consejos observaron que reconocer el activo de

forma separada del pasivo por devolución proporciona mayor transparencia y asegura que el activo es considerado para pruebas de deterioro de valor.

Garantías (párrafos B28 a B33)

- FC368 Cuando una entidad vende un producto (si ese producto es un bien o servicio) a un cliente, puede también proporcionarle una garantía sobre ese producto. La garantía podría ser representada como, por ejemplo, una garantía del fabricante, una garantía estándar o una garantía ampliada. Los consejos decidieron proporcionar requerimientos específicos para aplicar el modelo de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias a las garantías, porque muchos contratos con clientes por la venta de productos incluyen una garantía y la naturaleza de dicha garantía puede variar entre productos, entidades y jurisdicciones.
- FC369 En el Documento de Discusión, los consejos propusieron la contabilización de todas las garantías de forma congruente porque una característica que unifica todas las garantías es que una entidad se compromete a estar dispuesta a sustituir o reparar el producto de acuerdo con los términos y condiciones de la garantía. El Documento de Discusión proponía que un compromiso de disponibilidad proporcionaría al cliente un servicio de cobertura de garantía, lo cual habría sido una obligación de desempeño a la cual se atribuirían ingresos de actividades ordinarias. Sin embargo, la mayoría de los que respondieron al Documento de Discusión señalaron que la contabilización de las garantías debería reflejar el hecho de que algunas garantías de productos son diferentes de otras. Algunas garantías protegen al cliente de defectos que existen cuando se transfiere el producto al cliente y otras le protegen de fallos que surgen después de que haya sido transferido el producto al cliente. Los que respondieron comentaron que el cliente no recibe un servicio separado si la garantía solo le protege de defectos del producto que estaban presentes en el momento de la venta. Por consiguiente, cualquier reparación posterior o sustitución para solucionar esos defectos son costos adicionales de proporcionar el producto y, por ello, se relacionan con desempeño pasado de una entidad.
- FC370 A la luz de la información recibida, los consejos decidieron contabilizar algunas garantías de forma diferente de otras. Los consejos consideraron distinguir las garantías sobre la base de cuándo se produce el fallo en los productos; sin embargo, los que respondieron explicaron que esta distinción no era operativa. Por ello, los consejos decidieron distinguir las garantías sobre la base de si proporcionan al cliente un servicio además de asegurar que el producto relacionado cumple las especificaciones acordadas en su momento. Específicamente, los consejos decidieron que cuando la garantía proporciona un servicio (es decir, una garantía de tipo servicio), ésta debe contabilizarse como una obligación de desempeño.

Garantías que son obligaciones de desempeño (garantía tipo servicio)

- FC371 Para algunos tipos de garantías, una entidad vende por separado o negocia por separado con un cliente, de forma que éste puede elegir si compra la cobertura de la garantía. Ese hecho proporciona evidencia objetiva de que la garantía acordada proporciona un servicio al cliente además del producto comprometido. Por consiguiente, los consejos decidieron que este tipo de garantía acordada es una obligación de desempeño de acuerdo con los párrafos 22 a 30 de la NIF 15.
- FC372 Los consejos decidieron que las garantías que no se venden por separado por la entidad, o negocian por separado con el cliente, deben identificarse también como obligaciones de desempeño si los hechos y circunstancias sugieren que la garantía (o parte de ésta) proporciona un servicio al cliente, además de asegurar que el desempeño pasado de la entidad fue como se especificaba en el contrato. Los consejos destacaron los siguientes aspectos con respecto a esta decisión:
- (a) proporciona un principio claro que permite que una entidad contabilice garantías económicamente similares de igual manera, independientemente de si las garantías se negocian o tienen fijado un precio por separado;
 - (b) es congruente con los principios generales para la identificación de las obligaciones de desempeño; e
 - (c) elimina la línea divisoria en los PCGA de los EE.UU. previos que distingue entre tipos diferentes de garantías sobre la base solo de si la garantía tiene un precio fijado por separado.
- FC373 Una garantía que cumple los requerimientos de los párrafos B28 a B33 de la NIF 15 para ser contabilizada como una obligación de desempeño podría cumplir también los criterios de clasificación como un contrato de seguro. Sin embargo, solo las garantías emitidas directamente por un tercero se contabilizarían como contratos de seguro⁸ de acuerdo con las propuestas de los proyectos respectivos de los consejos sobre la contabilización de los contratos de seguro.

Garantías que no son obligaciones de desempeño (garantía tipo seguro)

- FC374 Los consejos consideraron si una garantía tipo seguro debe contabilizarse de alguna de las siguientes formas:
- (a) un pasivo separado por sustituir o reparar un producto defectuoso; o
 - (b) una obligación de desempeño no satisfecha, porque la entidad no ha proporcionado al cliente un producto que no tiene defectos en el momento de la venta.

⁸ El Consejo completó su proyecto de seguro con la emisión de la NIF 17 *Contratos de Seguro*. La NIF 17, emitida en mayo de 2017, sustituyó la NIF 4.

FC375 Las propuestas del Proyecto de Norma de 2010 habrían requerido que una entidad que proporciona una garantía tipo seguro a un cliente, evaluará si ha satisfecho su obligación de desempeño de transferir el producto especificado en el contrato. Se habría requerido que la entidad determinara la probabilidad de existencia de productos defectuosos que hubiera vendido a clientes y su cantidad y, en consecuencia, no reconocer ingresos de actividades ordinarias en la medida en que esas obligaciones de desempeño estuvieran no satisfechas. Una ventaja de esa propuesta habría sido que una entidad no habría reconocido el precio de la transacción totalmente como ingresos de actividades ordinarias cuando se transfirió el producto al cliente, porque una parte del precio de la transacción no se habría reconocido como ingresos de actividades ordinarias hasta que la entidad hubiera reparado o sustituido los productos que esperaba que tuvieran defectos. Sin embargo, los consejos decidieron no mantener esa propuesta, principalmente por las siguientes razones prácticas:

- (a) habría habido complejidades asociadas con los requerimientos para que una entidad continuase reconociendo como “inventario” productos que habían sido entregados a clientes y que se esperaba que fueran defectuosos; e
- (b) cualquier margen atribuible a la reparación o sustitución de un producto en una garantía tipo seguro habría sido improbable que distorsionara de forma significativa el patrón de reconocimiento del margen global del contrato.

FC376 Por consiguiente, los consejos decidieron que una entidad debería reconocer una garantía tipo seguro como un pasivo separado para sustituir o reparar un producto defectuoso. Por consiguiente, una entidad debería reconocer un pasivo por garantía y el correspondiente gasto cuando transfiriera el producto al cliente y el pasivo debería medirse de acuerdo con la NIC 37 o el Tema 460 *Garantías*. Al contrario de la contabilización de garantía tipo servicio, una entidad no debería atribuir cualquier precio de la transacción (y por ello ingresos de actividades ordinarias) a una garantía tipo seguro. Algunas garantías pueden incluir características de seguro y características de servicio. Los consejos decidieron que si una entidad no puede razonablemente contabilizar las características de seguro de la garantía por separado de las de servicio, debe permitírsele contabilizar las garantías juntas como una obligación de desempeño única. Esa contabilización asegura que la entidad no sobrestima el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias en el momento en que transfiere el producto al cliente y también le exime de identificar y contabilizar por separado los dos componentes de la cobertura de la garantía.

Garantías por ley

FC377 En algunas jurisdicciones, la ley requiere que una entidad proporcione garantías con la venta de sus productos. La ley podría señalar que se requiere que una entidad repare o sustituya productos que tengan fallos dentro de un periodo especificado desde el momento de la venta. Por consiguiente, esas garantías por ley pueden parecer que sean garantías tipo servicio porque cubren fallos que surgen después del momento de la venta, no meramente

defectos que existen en el momento de la venta. Sin embargo, los consejos decidieron que la ley puede verse como que opera simplemente una garantía tipo seguro. En otras palabras, el objetivo de esas garantías por ley es proteger al cliente contra el riesgo de comprar un producto defectuoso. Pero más que requerir que la entidad determine si el producto estaba defectuoso en el momento de la venta, la ley supone que si surge un fallo dentro de un periodo especificado (que puede variar dependiendo de la naturaleza del producto), éste estaba defectuoso en el momento de la venta. Por consiguiente, estas garantías por ley deben contabilizarse como garantías tipo seguro.

Leyes de pasivos del producto

- FC378 Los consejos aclararon que las leyes de pasivos del producto no dan lugar a obligaciones de desempeño. Esas leyes habitualmente requieren que una entidad pague una compensación si uno de sus productos causa daños o perjuicios. Los consejos destacaron que una entidad no debería reconocer una obligación de desempeño que surge de esas leyes porque la obligación de desempeño en un contrato es transferir el producto al cliente. En la medida que una entidad espere que el producto (productos) sean defectuosos, ésta debería reconocer un pasivo por los costos esperados de reparar o sustituir el producto (véase el párrafo B33 de la NIF 15). Cualquier obligación de la entidad de pagar una compensación por el daño o perjuicio que cause su producto se separa de la obligación de desempeño. Los consejos destacaron que una entidad debería contabilizar esta obligación por separado del contrato con el cliente y de acuerdo con los requerimientos de contingencias por pérdidas de la NIC 37 o el Tema 450.

Contraprestaciones del principal frente a las contraprestaciones del agente (párrafos B34 a B38)⁹

- FC379 Las Normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias requerían que una entidad evaluara si estaba actuando como un principal o como un agente cuando se transferían los bienes o servicios al cliente. Esa evaluación era necesaria para determinar si una entidad debería reconocer los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación del cliente (si se determinaba que la entidad era un principal) o por un importe neto después de que el proveedor fuera compensado por sus bienes o servicios (si se determinaba que la entidad era un agente).
- FC380 La NIF 15 también requiere que una entidad determine si es un principal o un agente. Esto es porque las obligaciones de desempeño de los principales y de los agentes son diferentes. Un principal controla los bienes o servicios antes de que se transfieran al cliente. Por consiguiente, la obligación de desempeño del

⁹ *Aclaraciones a la NIF 15*, emitida en abril de 2016, modificó la guía de aplicación de los párrafos B34 a B38 y, como consecuencia modificó el párrafo FC383. El objetivo de modificar la guía de aplicación de los párrafos B34 a B38 es (a) proporcionar un marco mejor para aplicar en la evaluación de si una entidad es un principal o un agente; (b) aclarar la aplicación del principio de control a los bienes y servicios intangibles; y (c) clarificar el papel de los indicadores del párrafo B37 al aplicar el principio de control. Los párrafos FC379 a FC385 deben, por ello, interpretarse junto con los párrafos FC385A a FC385Z, que explican las consideraciones de los consejos para modificar la guía de aplicación.

principal es transferir esos bienes o servicios al cliente. Por ello, el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación del cliente representa fielmente la contraprestación a la que la entidad tiene derecho por la transferencia de los bienes o servicios. Por el contrario un agente no controla los bienes o servicios antes de que se transfieran al cliente. El agente simplemente facilita la venta de los bienes o servicios entre el principal y el cliente. Por consiguiente, la obligación de desempeño de un agente es organizar para un tercero la provisión de los bienes o servicios al cliente. Por ello, el precio de la transacción atribuible a la obligación de desempeño de un agente es la comisión o tarifa que recibe el agente por proporcionar esos servicios.

- FC381 Los consejos observaron que la identificación del compromiso de una entidad (es decir, la obligación de desempeño) en un contrato es fundamental para la determinación de si la entidad está actuando como un principal o un agente. Esto es porque la identificación de la naturaleza de la obligación de desempeño de la entidad es necesariamente para ésta determinar si controla los bienes o servicios que se han comprometido antes de transferirlos al cliente. Por ejemplo, una agencia de viajes podría ser el principal en algunos contratos con clientes si determina que su compromiso es proporcionar un derecho a un vuelo (es decir, un billete), en lugar de un compromiso de proporcionar el vuelo. Sin embargo, para concluir si son un principal o un agente, la agencia de viajes necesitaría también considerar si controla ese derecho antes de transferirlo al cliente, lo cual ocurre cuando la agencia de viajes compra los billetes por adelantado para venderlos a clientes futuros.
- FC382 La naturaleza del compromiso de la entidad puede no ser siempre fácilmente aparente. Por esa razón, los consejos incluyeron indicadores en el párrafo B37 de la NIIF 15 para ayudar a una entidad a determinar si controla los bienes o servicios antes de transferirlos y, por ello, si es un principal o un agente. Esos indicadores se basan en indicadores que estaban incluidos en requerimientos de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias anteriores de las NIIF y los PCGA de los EE.UU. Sin embargo, como se destaca en el párrafo FC380, los indicadores de la NIIF 15 tienen un propósito diferente que los requerimientos de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias anteriores en tanto que se basan en los conceptos de identificación de las obligaciones de desempeño y la transferencia del control de los bienes o servicios.
- FC383 Después de que una entidad identifica su compromiso y determina si es el principal o el agente, reconocería los ingresos de actividades ordinarias cuando satisface su obligación de desempeño. Esto ocurriría, para una entidad que es un principal, cuando se transfiera el control de los bienes o servicios comprometidos al cliente. Los consejos observaron que en algunos contratos en los que la entidad es el agente, el control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente puede transferirse antes de que el cliente reciba los bienes o servicios del principal. Por ejemplo, una entidad que concede puntos de fidelización a sus clientes cuando compran bienes o servicios de la entidad podría satisfacer su obligación de desempeño con respecto a los puntos de fidelización al conceder esos puntos a los clientes si:

- (a) los puntos dan derecho a los clientes a compras con descuentos futuros con un tercero (es decir, los puntos representan un derecho material a un descuento futuro); e
 - (b) la entidad determina que es un agente (es decir, su compromiso es organizar que se proporcione a los clientes los puntos) y la entidad no controla esos puntos antes de transferirlos al cliente.
- FC384 Por el contrario, los consejos observaron que si los puntos dan derecho a los clientes a bienes o servicios futuros proporcionados por la entidad, ésta puede concluir que no es un agente. Esto es porque el compromiso de la entidad es proporcionar esos bienes o servicios futuros y, por ello, ésta controla los puntos y los bienes o servicios futuros antes de transferirlos al cliente. En estos casos, la obligación de desempeño de la entidad puede ser solo satisfecha cuando se proporcionan los bienes o servicios futuros.
- FC385 En otros casos, los puntos pueden dar derecho a los clientes a optar entre los bienes o servicios futuros proporcionados bien por la entidad o por un tercero. Los consejos observaron que en esos casos, para determinar cuándo se satisface la obligación de desempeño, la entidad necesitaría considerar la naturaleza de su obligación de desempeño. Esto es porque hasta que el cliente haya elegido los bienes o servicios a proporcionar (y, por ello, si la entidad o el tercero proporcionarán esos bienes o servicios), la entidad está obligada a estar dispuesta a entregar los bienes o servicios. Por ello, la entidad puede no satisfacer su obligación de desempeño hasta el momento en que entregue los bienes o servicios o deje de estar obligada a estar lista para hacerlo. Los consejos también observaron que si el cliente posteriormente elige los bienes o servicios del tercero, la entidad necesitaría considerar si estaba actuando como un agente y, por ello, debería reconocer ingresos de actividades ordinarias por solo una tarifa o comisión que la entidad recibió por proporcionar los servicios al cliente y al tercero. Los consejos destacaron que esto es congruente con los requerimientos anteriores de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias en las NIIF y en los PCGA de los EE.UU. para programas de fidelización de clientes.

Aclaraciones a la NIIF 15 (modificaciones emitidas en abril de 2016)

- FC385A El GRT analizó un número de cuestiones en relación con los párrafos B34 a B38 de la NIIF 15. Algunos interesados preguntaron si el control es siempre la base para determinar si una entidad es un principal o un agente, y cómo trabajan juntos el principio del control y los indicadores del párrafo B37. Otros interesados preguntaron cómo aplicar el principio de control a contratos que involucran bienes o servicios intangibles. A la luz de dichos análisis y la información recibida, los consejos trataron y decidieron aclarar, las guías del principal frente al agente haciendo las mismas modificaciones específicas a la guía de aplicación y Ejemplos Ilustrativos relacionados de la NIIF 15 y el Tema 606.

FC385B Cuando un tercero está implicado en la provisión de bienes o servicios a un cliente, las modificaciones a la guía de aplicación aclaran la forma en que determina una entidad si es un principal o un agente. Estas modificaciones se centran en (a) la necesidad de identificar apropiadamente el bien o servicio que se transfiere al cliente (el “bien o servicio especificado”); y (b) la determinación de si la entidad se ha comprometido a proporcionar el bien o servicio especificado por sí misma (es decir, la entidad es un principal) o a organizar que el bien o servicio especificado se proporcione al cliente por un tercero (es decir, la entidad es un agente). La entidad determina la naturaleza de su compromiso sobre la base de si controla el bien o servicio especificado antes de que se transfiera al cliente. A lo largo de las guías sobre las contraprestaciones del principal frente a las contraprestaciones del agente, los consejos decidieron hacer referencia a *bien o servicio especificado* transferido al cliente (como en el párrafo B34), en lugar de la *obligación de desempeño*. Esto es porque el uso del término “obligación de desempeño” habría sido confuso si la entidad es un agente. La obligación de desempeño de un agente es organizar para un tercero la provisión de sus bienes o servicios al cliente; no se compromete a suministrar los bienes o servicios por sí mismo al cliente final. Por consiguiente, el bien o servicio especificado a proporcionar al cliente final no es la obligación de desempeño del agente.

Principio para determinar si una entidad está actuando como principal o como agente

FC385C El párrafo B34 requiere que una entidad determine si es un principal o un agente sobre la base de si la naturaleza del compromiso de la entidad es una obligación de desempeño para proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (es decir, la entidad es un principal) o para organizar que esos bienes o servicios se suministren por un tercero (es decir, la entidad es un agente). La evaluación de si la entidad controla el bien o servicio especificado antes de su transferencia al cliente es la base para determinar la naturaleza del compromiso de la entidad.

FC385D Los consejos observaron que para que una entidad concluya que está proporcionando el bien o servicio especificado al cliente, debe primero controlar ese bien o servicio (como se define en el párrafo 33). La entidad no puede proporcionar el bien o servicio especificado a un cliente si no controla primero el bien o servicio a proporcionar. Si una entidad controla el bien o servicio especificado antes de que ese bien o servicio se transfiera al cliente, dicha entidad es el principal en la transacción con el cliente. Si la entidad no controla el bien o servicio especificado antes de que se transfiera al cliente, no es un principal en la transacción con el cliente. Los consejos destacaron que sus consideraciones a este respecto se explican en el párrafo FC380.

FC385E Además, los consejos destacaron que una entidad que fabrica por sí misma un bien o presta un servicio es siempre un principal si la entidad transfiere el control de ese bien o servicio a un tercero. Una entidad no necesita evaluar si es un principal o un agente usando las guías de los párrafos B34 a B38 porque transfiere el bien o proporciona el servicio directamente a su cliente, sin la involucración de un tercero. Si la entidad transfiere un bien o servicio a un intermediario que es un principal en la provisión de ese bien o servicio a un

cliente final (tanto de forma individual o como parte de un conjunto distinto de bienes o servicios), el cliente de la entidad es el intermediario.

FC385F Debido a las preocupaciones destacadas en los análisis del GRT, los consejos decidieron aclarar los aspectos siguientes de la aplicación de las guías sobre contraprestaciones del principal frente a las del agente:

- (a) la relación entre el principio de control y los indicadores del párrafo B37; e
- (b) la aplicación del principio de control a los bienes y servicios intangibles.

La relación entre control y los indicadores del párrafo B37

FC385G Los consejos observaron que las cuestiones sobre la relación entre la evaluación del control y los indicadores de control del párrafo B37 surgieron, al menos en parte, porque los indicadores de ese párrafo se trasladaron de la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias* y el Tema 605 *Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias*. La NIC 18 tenía un principio para esta evaluación (basado en riesgos y recompensas) que era diferente del principio de control de la NIF 15 y, aunque el Tema 605 no incluía explícitamente un principio, los indicadores del Tema 605 se entendieron como indicadores de riesgos y recompensas. Además, la estructura del análisis de los Ejemplos 45 a 48 que acompañan a la NIF 15 aumentó la confusión.

FC385H Las consideraciones de los consejos (explicadas en el párrafo FC382) destacan que los indicadores del párrafo B37 se incluyeron para apoyar la evaluación de una entidad de si controla un bien o servicio especificado antes de la transferencia en escenarios para los que esa evaluación puede ser difícil. Los indicadores (a) no invalidan la evaluación del control; (b) no deben verse de forma aislada; (c) no constituyen una evaluación separada o adicional; y (d) no deben considerarse un listado de comprobación de criterios a cumplir, o factores a considerar en todos los escenarios. La consideración de uno o más de los indicadores será, a menudo, útil y, dependiendo de los hechos y circunstancias, los indicadores individuales serán más o menos relevantes o persuasivos para la evaluación del control.

FC385I Los consejos reconocieron que los indicadores son similares a los de la NIC 18 y el Tema 605, pero también destacaron sus consideraciones a este respecto explicadas en el párrafo FC382. El párrafo FC382 explica que los consejos decidieron trasladar algunos de los indicadores de Normas de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias anteriores aun cuando esos indicadores tienen un propósito diferente en la NIF 15. En la NIF 15, los indicadores apoyan los conceptos de identificación de obligaciones de desempeño y la transferencia del control de bienes o servicios. Por consiguiente, los consejos habían esperado que las conclusiones sobre el principal frente al agente según la NIF 15 podrían ser diferentes en algunos escenarios de los alcanzados bajo Normas de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias anteriores. Además, los consejos observaron que, aunque la exposición a los riesgos y recompensas solos no dan el control a una entidad, la exposición a los riesgos

NIIF 15 FC

y recompensas puede ser un factor útil a considerar para determinar si una entidad ha obtenido el control (véase el párrafo 38).

FC385J Los consejos decidieron modificar los indicadores del párrafo B37 para establecer con mayor claridad el vínculo entre el principio de control y los indicadores mediante:

- (a) La reorganización de los indicadores como indicadores de cuándo una entidad controla un bien o servicio especificado antes de la transferencia, en lugar de como indicadores de que una entidad no controla el bien o servicio especificado antes de la transferencia.
- (b) La incorporación de guías para explicar cómo cada indicador apoya la evaluación del control como se define en el párrafo 33 de la NIIF 15. Esto debería ayudar a las entidades a aplicar indicadores que sean similares a los de las Normas de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias anteriores, pero dentro del contexto del principio de control de la NIIF 15.
- (c) La eliminación del indicador relacionado con la forma de la contraprestación. Aunque ese indicador puede, en ocasiones, ser útil para evaluar si una entidad es un agente, los consejos concluyeron que no sería útil para evaluar si una entidad es un principal.
- (d) La eliminación del indicador relacionado con la exposición al riesgo crediticio. La información recibida sobre el Proyecto de Norma *Aclaraciones a la NIIF 15* destacó que la exposición al riesgo crediticio no es generalmente un indicador útil para evaluar si una entidad controla el bien o servicio especificado. Los interesados observaron que el indicador del riesgo crediticio en las guías sobre ingresos de actividades ordinarias anteriores ha sido problemático desde la perspectiva de entidades que intentan usar la exposición al riesgo crediticio para anular una evidencia más fuerte de agencia. Los consejos concluyeron que la eliminación del indicador del riesgo crediticio debería reducir algo la complejidad de la evaluación principal frente a agente porque el indicador del riesgo crediticio habitualmente será menos relevante, o irrelevante, para la evaluación de los contratos dentro del alcance de la NIIF 15.
- (e) La aclaración de que los indicadores no son una lista exhaustiva y que apoyan simplemente la evaluación del control—no sustituyen o invalidan esa evaluación. Los consejos decidieron señalar explícitamente que uno o más de los indicadores podrían proporcionar evidencia más convincente para apoyar la evaluación del control en diferentes escenarios.

FC385K A la luz de la decisión del IASB de poner con generalidad un listón alto al considerar si modificar la NIIF 15, el IASB inicialmente pensó que no sería necesario añadir texto explicativo a cada indicador en el párrafo B37 para establecer un vínculo del concepto de control. En opinión del IASB, la claridad sobre la interacción entre el principio de control y los indicadores podría haber sido lograda modificando solo los Ejemplos Ilustrativos. El IASB destacó

las preocupaciones sobre la incorporación a los indicadores de texto explicativo en el párrafo B37 debido al (a) riesgo de que surjan nuevas cuestiones con respecto a dichas explicaciones adicionales; y (b) el riesgo de que algunas de las explicaciones adicionales podrían usarse de forma inapropiada para alcanzar una conclusión que una es un principal cuando es un agente. No obstante, a pesar de esa preocupación, el IASB decidió modificar los indicadores del párrafo B37 de la NIIF 15 para coordinar la redacción de las modificaciones con la redacción de los que se espera que proponga el FASB. El IASB concluyó que los beneficios de conservar los requerimientos convergidos sobre este tema superan los costos potenciales de modificar los requerimientos.

El uso de los indicadores del párrafo B37 en lugar de los indicadores del párrafo 38

- FC385L Algunos interesados preguntaron por qué los indicadores del párrafo B37 son diferentes de los de la satisfacción de las obligaciones de desempeño (párrafo 38), destacando que ambos juegos de indicadores estaban relacionados con el control. Los consejos observaron que los indicadores del párrafo 38 lo son del momento en el que el cliente obtiene el control de bien o servicio comprometido. Por consiguiente, los indicadores del párrafo 38 sirven para un propósito diferente que los indicadores del párrafo B37. Los indicadores del párrafo 38 no pretenden señalar si el cliente obtiene el control de un activo comprometido—en el contexto de la NIIF 15, en su conjunto, se supone que el cliente obtendrá el control del activo comprometido en algún momento—sino, que pretenden indicar cuándo el cliente ha obtenido el control. Por el contrario, los indicadores del párrafo B37 pretenden señalar si la entidad controla un bien o servicio especificado antes de que el bien o servicio se transfiera al cliente.

La aplicación del principio de control a los bienes y servicios intangibles.

- FC385M Los consejos observaron que al menos algunas de las dificultades que los interesados tenían para aplicar el principio de control, en concreto a los bienes y servicios intangibles, estaban vinculadas a los retos de identificar el bien o servicio especificado a proporcionar al cliente. Los consejos observaron que esto también había sido con frecuencia un reto para las entidades bajo Normas de reconocimiento anteriores de los ingresos de actividades ordinarias.
- FC385N Las contraprestaciones del principal frente a las contraprestaciones del agente están relacionadas con la aplicación de la Fase 2 del modelo de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias. La identificación apropiada del bien o servicio a proporcionar es una fase fundamental para identificar apropiadamente si la naturaleza del compromiso de una entidad es actuar como un principal o como un agente. Cuando se identifica el bien o servicio especificado apropiado, la evaluación del control es, a menudo, relativamente sencilla, incluso cuando el bien o servicio especificado es un bien o servicio intangible o virtual. Por ejemplo, el bien o servicio especificado a proporcionar al cliente podría ser:

NIIF 15 FC

- (a) Un derecho a bienes o servicios (véase el párrafo 26). Por ejemplo, el billete de vuelo (un derecho a volar) en el Ejemplo 47 y el vale de comida (un derecho a una comida) del Ejemplo 48 que acompañan a la NIIF 15; o
- (b) un conjunto de bienes o servicios que no son distintos uno de otro (por ejemplo, el equipo especializado del Ejemplo 46 que acompaña a la NIIF 15).

FC385O Los consejos observaron que cuando el bien o servicio especificado a proporcionarse al cliente es un derecho a bienes o servicios a suministrar en el futuro por un tercero, la entidad determinaría si su obligación de desempeño es un compromiso a proporcionar un derecho a bienes o servicios o si está organizando para un tercero el suministro de ese derecho. El hecho de que la entidad no proporcionará los bienes o servicios por sí misma no es determinante. En su lugar, la entidad evalúa si controla el derecho a los bienes o servicios antes de que el derecho se transfiera al cliente. Hacerlo así, es, a menudo, relevante para evaluar si el derecho se crea solo cuando se obtiene por el cliente, o si el derecho a los bienes o servicios existe antes de que el cliente lo obtenga. Si el derecho no existe antes de que el cliente lo obtenga, una entidad será incapaz de controlar ese derecho antes de que se transfiera al cliente.

FC385P Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma señalaron que podría ser difícil en algunos casos determinar si el bien o servicio especificado es el derecho a un bien o servicio a proporcionar por un tercero o el bien o servicio subyacente en sí mismo (por ejemplo, en el caso del Ejemplo 47, si el bien o servicio especificado es el derecho al vuelo (el billete) o el vuelo en sí mismo). Los consejos observaron que podría requerirse una consideración cuidadosa de los hechos y circunstancias, y el ejercicio del juicio para identificar el bien o servicio especificado (de igual modo que, a menudo, requerirá juicio el identificar las obligaciones de desempeño fuera del contexto de una evaluación del principal frente al agente). Los consejos también observaron que evaluar si una entidad controla un derecho a un bien o servicio a proporcionar por un tercero es importante para la evaluación del principal frente al agente. Los consejos destacaron que los Ejemplos Ilustrativos que acompañan la NIIF 15, sobre las contraprestaciones del principal frente a las contraprestaciones del agente han sido diseñados para abordar y explicar escenarios en los que el bien o servicio especificado es un derecho a un bien o servicio a proporcionar por un tercero (como en el Ejemplo 47 que acompaña la NIIF 15), y escenarios en los que el bien o servicio especificado es un servicio subyacente en sí mismo (como en el Ejemplo 46A que acompaña la NIIF 15).

FC385Q Los consejos también observaron que el bien o servicio especificado al que se aplica el principio de control debe ser un bien o servicio distinto o un conjunto diferente de bienes o servicios. Si bienes o servicios individuales no son distintos uno de otro, entonces, podrían ser, por ejemplo, simplemente insumos de un elemento combinado y cada uno es solo parte de un compromiso único con el cliente. Por consiguiente, una entidad debería evaluar la naturaleza de su compromiso (es decir, actuar como un principal o como un agente) en el contexto del compromiso con el cliente, en lugar de

como parte de ese compromiso. Por consiguiente, para contratos en los que los bienes o servicios proporcionados por un tercero son insumos de un elemento combinado (o elementos) que el cliente ha contratado, la entidad evalúa si controla el elemento combinado antes de que sea transferido al cliente.

FC385R Cuando un bien o servicio especificado es un conjunto distinto de bienes o servicios, el análisis del principal frente al agente puede, en algunos casos, ser sencillo. Los consejos concluyeron [en el párrafo B35A(c)] que cuando una entidad presta un servicio significativo para integrar dos o más bienes o servicios en el producto combinado que es el bien o servicio especificado que el cliente ha contratado, controla ese bien o servicio especificado antes de que se transfiera al cliente. Cuando una entidad proporciona un servicio de integración significativo controla los insumos del elemento combinado que es el bien o servicio especificado (incluyendo los bienes o servicios proporcionados por un tercero que son insumos del bien o servicio especificado). La entidad controla los insumos dirigiendo su uso para crear el elemento combinado. En ese caso, los insumos prestados por terceros serían un costo de cumplimiento para la entidad. Por el contrario, si un tercero presta el servicio de integración significativo, entonces el cliente de los bienes y servicios de la entidad (que serían los insumos para el bien o servicio especificado) es probable que sea el tercero.

FC385S Por consiguiente, los consejos decidieron aclarar el proceso previsto a aplicarse al evaluar si una entidad es un principal o un agente requiriendo específicamente que una entidad identifique el bien o servicio especificado antes de aplicar el principio de control a cada bien o servicio especificado. La modificación del párrafo B34 y el párrafo adicional B34A debería:

- (a) proporcionar un mejor marco para evaluar si una entidad está actuando como principal o como agente.
- (b) Enfatizar la importancia de identificar de forma apropiada el bien o servicio especificado (que podría ser un derecho a un bien o servicio a prestar por un tercero) que se transferirá al cliente.
- (c) Aclara que el “bien o servicio especificado” (es decir, la unidad de cuenta para la evaluación del principal frente al agente) es cada bien o servicio distinto (o conjunto diferente de bienes o servicios). Por consiguiente, dichos párrafos también aclaran que, puesto que un contrato con un cliente podría incluir más de un bien o servicio especificado, una entidad podría ser un principal para uno o más bienes o servicios especificados y un agente para otros.
- (d) Enfatiza que el control (tal como se define en el párrafo 33 de la NIF 15) es el factor determinante al evaluar si una entidad es un principal o un agente.

FC385T El IASB destacó que, en muchos aspectos, el párrafo B34A simplemente señala otras partes relevantes de los requerimientos de la NIF 15. Por consiguiente, el IASB, no consideró la inclusión de ese párrafo adicional como esencial para aclarar los requerimientos de la NIF 15. En su opinión, la claridad sobre el razonamiento a aplicar podría haber sido lograda modificando solo los

Ejemplos Ilustrativos. No obstante, dada la preocupación planteada por los interesados, el IASB concluyó que introducir el párrafo B34A sería útil para la evaluación del principal frente al agente, y alinearía la redacción de las modificaciones con las realizadas por el FASB. Por ello, el IASB concluyó que los beneficios de añadir el párrafo superan los costos potenciales de modificar los requerimientos.

Evaluación del control de un servicio

FC385U Los análisis del GRT destacaron la preocupación sobre la aplicación del principio de control a servicios a prestar al cliente. Las cuestiones tratadas incluían cómo una entidad (distinta al proveedor del servicio) podría controlar un servicio antes de que se transfiera al cliente porque un servicio existe solo en el momento en que se presta. Los consejos observaron que una entidad puede controlar un servicio proporcionado por un tercero cuando controla el derecho al servicio especificado que el tercero proporcionará al cliente. La entidad a continuación transfiere el derecho al servicio al cliente (por ejemplo, el billete de aerolínea del Ejemplo 47) o usa sus derechos a dirigir al tercero para que preste el servicio al cliente en nombre de la entidad (es decir, satisfacer la obligación de desempeño de la entidad establecida en el contrato con el cliente) tal como en el Ejemplo 46A. La determinación de si la entidad controla un derecho a un servicio especificado requiere la consideración de los hechos y circunstancias. Los consejos destacaron que los contratos que involucran servicios proporcionados por un tercero en los que la entidad es un principal pueden ser catalogados a grandes rasgos de la forma siguiente:

- (a) Contratos en los que una entidad proporciona al cliente un derecho a un servicio futuro que proporcionará un tercero, tal como el derecho a un vuelo especificado (en la forma de un billete) a proporcionarse por una línea aérea (como se trató en el párrafo FC385O).
- (b) Contratos en los que el servicio prestado por el tercero no es distinto de otros bienes o servicios comprometidos con el cliente, y la entidad dirige el uso de ese servicio para crear un elemento combinado que es el bien o servicio especificado que el cliente ha contratado (como se trató en los párrafos FC385Q y FC385R). El párrafo B35A(c) señala que este escenario existiría siempre que la entidad proporcione un servicio significativo de integrar el servicio suministrado por un tercero con el bien o servicio especificado que el cliente ha contratado. El Ejemplo 46 que acompaña a la NIIF 15 ilustra este escenario.
- (c) Los contratos en los que una entidad dirige a un tercero para prestar el servicio al cliente en nombre de la entidad para satisfacer la obligación de desempeño de la entidad. El Ejemplo 46A que acompaña a la NIIF 15 ilustra este escenario.

FC385V Los consejos observaron que determinar si una entidad es un principal o un agente podría ser más difícil en la tercera categoría de contratos enumerados anteriormente en la que la entidad ha realizado un contrato con un cliente y ha encargado a un tercero (un subcontratista) satisfacer una obligación de desempeño dentro de ese contrato en su nombre. En estos contratos, la entidad evalúa si controla el derecho a los servicios especificados. Una entidad

podría controlar el derecho a los servicios especificados realizando un contrato con el subcontratista y definiendo los servicios a prestar por el subcontratista en nombre de la entidad. En ese escenario, que se ilustra en el Ejemplo 46A, la entidad obtiene el derecho a los servicios del subcontratista, y luego los dirige a éste para prestar dichos servicios al cliente en nombre de la entidad. Este escenario es equivalente a que la entidad cumpla el contrato usando sus propios recursos en lugar de encargar a un tercero que lo haga. La entidad conservaría la responsabilidad de satisfacer la prestación de los servicios de acuerdo con el contrato con el cliente. En otros escenarios en los que los servicios especificados prestados al cliente son proporcionados por un tercero y la entidad no tiene la capacidad de dirigir esos servicios, la entidad sería habitualmente un agente. En esos escenarios, es probable que la entidad esté facilitando (y organizando) la prestación de servicios por el tercero, en lugar de controlar los derechos a los servicios que la entidad a continuación dirige al cliente.

- FC385W Los consejos destacaron que el párrafo B35 explica que una entidad que es un principal en un contrato puede satisfacer una obligación de desempeño por sí misma o puede contratar a un tercero para satisfacer toda o parte de una obligación de desempeño en su nombre. Los consejos decidieron añadir una explicación adicional (párrafo B35A), para aclarar la evaluación de control de un servicio, explicando los escenarios en los que un principal puede controlar un servicio a prestar por un tercero. Los consejos también decidieron añadir el Ejemplo 46A a los ejemplos Ilustrativos que acompañan a la NIF 15 para ilustrar la aplicación del control sobre los servicios.

Estimación de los ingresos de actividades ordinarias como un principal

- FC385X Algunos participantes del GRT preguntaron cómo estimaría una entidad que es un principal el importe de los ingresos de actividades ordinarias a reconocer si no conociera los importes que un intermediario, que es un agente, carga a los clientes finales. El IASB observó que esta cuestión, en gran medida, no está relacionada con las guías de aplicación sobre contraprestaciones del principal frente a las contraprestaciones del agente de los párrafos B34 a B38 de la NIF 15, sino que está relacionada con la aplicación de los requerimientos de los párrafos 46 a 90 sobre la determinación de la contraprestación a la que tiene derecho una entidad. El IASB destacó que las situaciones en las que una entidad que es un principal podría no conocer el importe cargado a los clientes finales por un intermediario que es un agente son generalmente limitados a casos en los que el intermediario (a) tiene cierta flexibilidad para establecer precios; o (b) está obteniendo el bien o servicio en nombre del cliente final. El IASB concluyó que la cuestión no requiere ninguna aclaración o guías adicionales porque se espera que afecte a un número limitado de entidades y contratos.
- FC385Y El FASB ha decidido también no modificar el Tema 606 para abordar esta cuestión. Esto es principalmente porque el FASB había observado que las situaciones en las que una entidad que es un principal no conoce (y espera que no conozca) el importe cargado por un intermediario que es un agente al cliente final no son dominantes y la cuestión afecta solo a un número limitado de entidades y contratos. Para esas situaciones limitadas, el FASB es de la

opinión de que la determinación de si los ingresos de actividades ordinarias pueden estimarse se basa en una evaluación de los requerimientos para determinar el precio de la transacción y la estimación de la contraprestación variable.

- FC385Z El IASB no consideró de forma específica cómo se aplicarían los requerimientos del precio de la transacción a esas situaciones pero concluyó que una entidad que es un principal esperaría generalmente poder aplicar el juicio y determinar la contraprestación a la que tiene derecho usando todos los hechos y circunstancias relevantes disponibles para ella.

Opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales (párrafos B39 a B43)

- FC386 En algunos contratos, se da la opción a los clientes de comprar bienes o servicios adicionales. Los consejos consideraron cuándo deben contabilizarse esas opciones como una obligación de desempeño. Durante los debates, los consejos observaron que puede ser difícil distinguir entre los aspectos siguientes:

- (a) una opción de que el cliente pague (a menudo implícitamente) como parte de un contrato existente, lo cual sería una obligación de desempeño a la cual parte se asigna parte del precio de la transacción;
- e
- (b) una oferta promocional o de marketing que el cliente no pagó y, aunque se hizo en el momento de realizar un contrato, no es parte del contrato y que no sería una obligación de desempeño en ese contrato.

- FC387 Dificultades similares han surgido en los PCGA de los EE.UU. para distinguir entre una opción y una oferta en el sector industrial del software. Los requerimientos de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias de los PCGA de los EE.UU. anteriores para el sector industrial del software especificaban que una oferta de un descuento sobre compras futuras de bienes o servicios se suponía que es una opción separada en el contrato, si ese descuento era significativo y también incrementaba el rango de descuentos reflejados en la fijación del precio de otros elementos de ese contrato y el rango de descuentos habitualmente dados en transacciones comparables. Los conceptos de “significativo” e “incremento” forman la base del principio de un derecho material que se usa para diferenciar entre una opción y una oferta de marketing o promocional. Sin embargo, los consejos observaron que incluso si el descuento ofertado no es un incremento de otros descuentos del contrato, no obstante, podría en algunos casos, dar lugar a un derecho material para el cliente. Por consiguiente, los consejos decidieron no trasladar esa parte de los requerimientos de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias anteriores de los PCGA de los EE.UU. a la NIIF 15.

- FC388 Algunos de los que respondieron solicitaron a los consejos aclarar si opciones específicas, tal como puntos de fidelización de clientes, deben contabilizarse como una obligación de desempeño cuando el acuerdo involucra a más de dos partes. Esto ocurre, a menudo, en un acuerdo de tarjeta de crédito en la que una entidad proporciona al tenedor de la tarjeta de crédito puntos basados en

el importe de compras realizadas en otras entidades (a menudo denominadas como “bonificaciones”). Los consejos determinaron que la evaluación de si cualesquiera puntos de fidelización representan una obligación de desempeño requiere un análisis de los hechos y circunstancias en cada acuerdo. Los consejos decidieron no proporcionar guías adicionales porque la cuestión era específica para el sector industrial de las tarjetas de crédito y los consejos observaron que estos acuerdos son a menudo, complejos y pueden variar de forma significativa. Además, los consejos destacaron que la NIF 15 incluye todos los requerimientos para permitir a las entidades contabilizar los diversos acuerdos.

Asignación del precio de la transacción

FC389 De acuerdo con la NIF 15, se requiere que una entidad determine el precio de venta independiente de la opción de forma que puede asignar parte del precio de la transacción a esa obligación de desempeño. En algunos casos, el precio de venta independiente de la opción puede ser directamente observable. En muchos casos sin embargo, el precio de venta independiente de la opción necesitará ser estimado.

FC390 Los modelos de fijación de precios de opciones pueden utilizarse para estimar el precio de venta independiente de una opción. El precio de una opción incluye el valor intrínseco de la opción (es decir, el valor de opción si fuera ejercida hoy) y su valor temporal (es decir, el valor de la opción que depende del tiempo hasta que venza y la volatilidad del precio de los bienes o servicios subyacentes). Los consejos decidieron que los beneficios para los usuarios de los estados financieros de asignar parte del precio de la transacción a las garantías de precio y de disponibilidad inherentes en el componente del valor temporal del precio de la opción no habrían justificado los costos y dificultades de hacerlo. Sin embargo, los consejos decidieron que una entidad debe ser capaz de obtener fácilmente los datos de entrada necesarios para medir el valor intrínseco de la opción de acuerdo con el párrafo B42 de la NIF 15 y que esos cálculos deben ser relativamente sencillos e intuitivos. Este enfoque de medición es congruente con la guía de aplicación que se proporcionaba para medir los puntos de fidelización de clientes en los requerimientos de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias anteriores en las NIF.

Opciones de renovación

FC391 Una opción de renovación otorga a un cliente el derecho a adquirir bienes o derechos adicionales del mismo tipo como se suministraron según un contrato existente. Este tipo de opción podría describirse como una opción de renovación dentro de un contrato relativamente corto (por ejemplo, un contrato de un año, con una opción de renovar ese contrato por un año adicional al final del primer y segundo años) o una opción de cancelación dentro de un contrato largo (por ejemplo, un contrato de tres años que permite que el cliente lo discontinue al final de cada año). Una opción de renovación podría verse de forma análoga a otras opciones de proporcionar bienes o servicios adicionales. En otras palabras, la opción de renovación podría ser una obligación de desempeño en el contrato si proporciona al

cliente un derecho material que de otra forma no obtendría sin realizar ese contrato.

- FC392 Sin embargo, existen habitualmente una serie de opciones en casos en los que una opción de renovación proporciona al cliente un derecho significativo. En otras palabras, para ejercer cualquier opción del contrato, el cliente debe haber ejercido todas las opciones previas del contrato. Los consejos decidieron que determinar el precio de venta independiente de una serie de opciones habría sido complejo porque hacerlo así habría requerido que una entidad identificase diversos datos de entrada, tales como los precios de venta independientes para los bienes o servicios de cada periodo de renovación y la probabilidad de que los clientes renueven por el periodo posterior. En otras palabras, la entidad habría tenido que considerar el término potencial total del contrato para determinar el importe del precio de la transacción desde el periodo inicial que debe diferirse hasta los periodos últimos.
- FC393 Por esa razón, los consejos decidieron proporcionar a una entidad una alternativa práctica de estimar el precio de venta independiente de la opción. La alternativa práctica requiere que una entidad incluya los bienes o servicios opcionales que espera proporcionar (y que corresponden a la contraprestación del cliente esperada) en la medición inicial del precio de la transacción. En opinión de los consejos, es más simple para una entidad ver un contrato con opciones de renovación como un contrato en sus términos esperados (es decir, incluyendo los periodos de renovación esperados) que como un contrato con una serie de opciones.
- FC394 Los consejos desarrollaron dos criterios para distinguir opciones de renovación de otras opciones de adquirir bienes o servicios adicionales. El primer criterio especifica que los bienes o servicios adicionales subyacentes en las opciones de renovación deben ser similares a los proporcionados según el contrato inicial – esto es, una entidad continúa proporcionando lo que ya proporcionaba. Por consiguiente, es más intuitivo ver los bienes o servicios que subyacen en estas opciones como parte del contrato inicial. Por el contrario, los puntos de fidelización de clientes y muchos vales de descuento deben considerarse como entregas separadas del contrato, porque los bienes o servicios subyacentes pueden ser de una naturaleza diferente.
- FC395 El segundo criterio especifica que los bienes o servicios adicionales en los contratos posteriores deben proporcionarse de acuerdo con los términos del contrato original. Por consiguiente, la posición de la entidad está limitada porque no puede cambiar esos términos y condiciones y, en concreto, no puede cambiar la fijación del precio de los bienes o servicios adicionales más allá de los parámetros especificados en el contrato original. Eso también es diferente de los ejemplos tales como los puntos de fidelización de clientes y vales de descuento. Por ejemplo, si una aerolínea ofrece vuelos a clientes a cambio de puntos de su programa de pasajeros frecuentes, la aerolínea no está limitada, porque puede determinar posteriormente el número de puntos que se requiere rescatar para cualquier vuelo concreto. De forma análoga, cuando una entidad concede vales de descuento, habitualmente no se ha limitado a sí misma con respecto al precio de los bienes o servicios posteriores contra los que pueden rescatarse los vales de descuento.

Derechos no ejercitados de los clientes (ganancias por derechos de clientes no ejercitados) (párrafos B44 a B47)

- FC396 Algunos de los que respondieron solicitaron a los consejos que proporcionaran guías sobre cómo contabilizar un pago anticipado no reembolsable de un cliente por el derecho a recibir bienes o servicios en el futuro. Ejemplos comunes incluyen la compra de tarjetas de regalo y billetes no reembolsables.
- FC397 Los consejos destacaron que los requerimientos para la asignación del precio de la transacción a opciones de clientes explican de forma implícita la forma de contabilizar situaciones en las que el cliente no ejerce todos sus derechos contractuales a esos bienes o servicios (por ejemplo, ganancia por derechos de clientes no ejercidos). Sin embargo, los consejos decidieron aclarar la forma de contabilizar las ganancias por derechos de clientes no ejercidos en situaciones en las que existe solo una obligación de desempeño en el contrato (es decir, la forma de contabilizar las ganancias por derechos de clientes no ejercidos en opciones de clientes cuando no existe necesidad de asignar el precio de la transacción y, por ello, no se necesita determinar un precio de venta independiente).
- FC398 Por consiguiente, los consejos incluyeron una guía de aplicación sobre la contabilización de las ganancias por derechos de clientes no ejercidos. Esos requerimientos exigen el mismo patrón de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias que los requerimientos para las opciones del cliente. Por ello, una entidad debería reconocer ingresos de actividades ordinarias por ganancias por derechos de clientes no ejercidos a medida que realiza el desempeño según el contrato sobre la base de la transferencia de los bienes o servicios comprometidos en el contrato. Esto incrementa efectivamente el precio de la transacción asignado a los bienes o servicios individuales transferidos al cliente para incluir los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la estimación de la entidad de los derechos no ejercidos. Los consejos decidieron que este enfoque representa el patrón más apropiado de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias por ganancias por derechos de clientes no ejercidos, porque si una entidad esperaba que los clientes ejercieran todos sus derechos (es decir, si la entidad no espera ganancia alguna por derechos de clientes no ejercidos), podría incrementar el precio de sus bienes o servicios. Por ejemplo, una aerolínea que vende billetes no reembolsables presumiblemente cargará un precio mayor por billete si no hubiera expectativas de ganancias por derechos de clientes no ejercidos.
- FC399 Los consejos también decidieron que una entidad debería reconocer ingresos de actividades ordinarias por ganancias por derechos de clientes no ejercidos solo si es altamente probable que haciéndolo así no daría lugar a una reversión posterior de ingresos de actividades ordinarias significativa (véanse los párrafos 56 a 58 de la NIF 15). En otro caso, la obligación de desempeño de la entidad de estar lista para proporcionar bienes o servicios futuros podría subestimarse.

NIIF 15 FC

- FC400 Los consejos consideraron pero rechazaron un enfoque que habría requerido que una entidad reconociese la ganancia por derechos de clientes no ejercidos estimada como ingresos de actividades ordinarias de forma inmediata en el momento del cobro de anticipos de un cliente. Los consejos decidieron que puesto que la entidad no ha ejecutado el contrato, el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias no habría sido una representación fiel del desempeño de la entidad y podría también haber subestimado su obligación de estar lista para proporcionar bienes o servicios futuros.
- FC401 Algunos de los que respondieron se cuestionaron si la contabilidad de la ganancia por derechos de clientes no ejercidos es congruente con las de las opciones del cliente de la NIIF 15. Los que respondieron explicaron que para las opciones del cliente, la ganancia por derechos de clientes no ejercidos se tiene en cuenta al determinar el precio de venta independiente de la opción tal como requiere el párrafo B42 de la NIIF 15. Por ello, a los que respondieron les preocupaba que cuando la contraprestación se asigna entre la opción y otra obligación de desempeño, parte de la ganancia por derechos de clientes no ejercidos de la opción se reconocería cuando se satisfaga la otra obligación de desempeño, que podría ocurrir antes de ejercerse por el cliente los derechos de las opciones. Sin embargo, los consejos observaron que cuando existen dos (o más) obligaciones de desempeño, la NIIF 15 requiere que una entidad asigne la contraprestación global entre las obligaciones de desempeño basadas en sus precios de venta independientes relativos y, por ello, cualquier descuento sobre el paquete combinado de bienes o servicios se asigna sobre esa base (a menos que la entidad cumpla los requerimientos del párrafo 82 u 85 de la NIIF 15 para asignar sobre otra base). En otras palabras, cualquier diferencia entre la suma de los precios de venta independientes de la opción y otros bienes o servicios comprometidos comparados con la contraprestación global se reconocería cuando (o a medida que) la entidad transfiera los bienes o servicios comprometidos en el contrato, lo que es congruente con el patrón de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por ganancias por derechos de clientes no ejercidos cuando existe una sola obligación de desempeño.

Concesión en licencia (párrafos B52 a B63B)¹⁰

- FC402 En el Proyecto de Norma de 2011, los consejos propusieron que la concesión de una licencia da a un cliente un derecho a usar, pero no a poseer, propiedad intelectual de la entidad. Por consiguiente, el Proyecto de Norma de 2011 veía la naturaleza del activo comprometido en una licencia como un derecho a usar un activo intangible que se transfiere en un momento concreto. Esto es porque la opinión de los consejos en ese momento era que existe un punto en el que el cliente obtiene la capacidad de dirigir el uso del derecho a usar la propiedad intelectual y a obtener sustancialmente todos los beneficios de dicho uso. Sin embargo, el Proyecto de Norma de 2011 también explicaba que

¹⁰ *Aclaraciones a la NIIF 15*, emitida en abril de 2016, eliminó el párrafo B57 y añadió el párrafo B59A de la NIIF 15, para aclarar la guía de aplicación sobre la determinación de la naturaleza del compromiso de la entidad al conceder una licencia de propiedad intelectual. Los párrafos FC402 a FC414 deben, por ello, interpretarse junto con los párrafos FC414A a FC414Y que explican las consideraciones del IASB para modificar la guía de aplicación.

los ingresos de actividades ordinarias pueden reconocerse a lo largo del tiempo para algunos contratos que incluyen una licencia si esa licencia no es distinta de otros compromisos del contrato que pueden transferirse al cliente a lo largo del tiempo.

- FC403 A la luz de la información recibida sobre el Proyecto de Norma de 2011, los consejos reconsideraron si la naturaleza del activo comprometido en una licencia es siempre un derecho que se transfiere en un momento concreto. En los ejemplos que consideraron, los consejos observaron que las licencias varían significativamente e incluyen una amplia gama de características diferentes y características económicas, que conducen a diferencias significativas en los derechos proporcionados por una licencia. En algunos de los ejemplos, los consejos observaron que el cliente podría verse como que no obtiene el control de la licencia en un momento concreto. Esto es porque la propiedad intelectual sobre la que el cliente ha obtenido derechos es dinámica y cambiará como resultado de la involucración continuada de la entidad en su propiedad intelectual, incluyendo actividades que afectan a esa propiedad intelectual. En esos casos, el cliente puede no ser capaz de dirigir el uso de la licencia en el momento de la transferencia y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes. En otras palabras, lo que proporciona la licencia al cliente es acceso a la propiedad intelectual en la forma en que existe en cualquier momento dado. (Los conceptos fueron apoyados por algunos de los que respondieron que se oponían a la propuesta del Proyecto de Norma de 2011 de que todas las licencias distintas representan la transferencia de un derecho a usar un activo intangible.)
- FC404 Por consiguiente, los consejos decidieron especificar los criterios para determinar si la naturaleza del compromiso de la entidad al conceder una licencia es proporcionar a un cliente un derecho a acceder a la propiedad intelectual de la entidad como existe a lo largo del periodo de licencia, o un derecho a usar la propiedad intelectual de la entidad como existe en un momento concreto cuando se concede la licencia. Los consejos destacaron que estos criterios eran necesarios para distinguir entre los dos tipos de licencias, en lugar de depender estrictamente de los requerimientos de control, porque es difícil evaluar cuándo obtiene el cliente el control de los activos en una licencia sin identificar primero la naturaleza de la obligación de desempeño de la entidad.
- FC405 Sin embargo, los consejos observaron que antes de aplicar los criterios, una entidad debería evaluar los bienes o servicios comprometidos en el contrato e identificar, como obligaciones de desempeño, los compromisos que transfieren los bienes o servicios al cliente.

Identificación de las obligaciones de desempeño

- FC406 Los consejos observaron que, como es el caso de otros contratos, los contratos que incluyen una licencia requieren una evaluación de los compromisos del contrato y los criterios para identificar las obligaciones de desempeño (véanse los párrafos 27 a 30 de la NIIF 15). Esto incluiría una evaluación de si el cliente puede beneficiarse de la licencia en sí misma o junto con otros recursos que están fácilmente disponibles (véase el párrafo 27(a) de la NIIF 15) y si la

licencia es identificable por separado de otros bienes o servicios del contrato [véase el párrafo 27(b) de la NIIF 15]. Los consejos observaron que esta evaluación puede algunas veces ser problemática porque el cliente puede, a menudo, obtener los beneficios de la licencia por sí misma (es decir, la licencia es capaz de ser distinta). Sin embargo, en muchos casos, el cliente puede beneficiarse de la licencia solo con otro bien o servicio que también está comprometido (explícita o implícitamente) en el contrato; por ello, la licencia no es identificable por separado de otros bienes o servicios del contrato. Esto puede ocurrir cuando: Esto puede ocurrir cuando:

- (a) una licencia es un componente de un bien tangible y es parte integral de la funcionalidad del bien—software (es decir, una licencia) está, a menudo, incluida en un bien tangible (por ejemplo, un vehículo) y en la mayoría de los casos, afecta de forma significativa a la forma en que funciona el bien. En esos casos, el cliente no puede beneficiarse de la licencia por sí misma [véase el párrafo 27(a) de la NIIF 15] porque la licencia está integrada en el bien [véase el párrafo 29(a) de la NIIF 15]; esto es, la licencia es un insumo para producir ese bien, que es un producto.
- (b) Una licencia de la que puede beneficiarse el cliente solo junto con un servicio relacionado—esto puede ocurrir cuando una entidad proporciona un servicio, tal como en algunos servicios de almacenaje, que permite al cliente usar una licencia, tal como software, solo accediendo a la infraestructura de la entidad. En esos casos, el cliente no toma el control de la licencia y, por ello, no puede beneficiarse de la licencia o utilizarla por sí misma [véase el párrafo 27(a) de la NIIF 15] sin el servicio de almacenaje. Además, el uso de la licencia es altamente dependiente del servicio de almacenaje o está altamente interrelacionado con éste [véase el párrafo 29(c) de la NIIF 15].

FC407 Si el cliente no puede beneficiarse de la licencia por sí misma, o la licencia no puede separarse de otros compromisos del contrato, ésta no sería distinta y, por ello, se combinaría con los otros compromisos (véase el párrafo 30 de la NIIF 15). La entidad determinaría, entonces, cuándo se satisface la obligación de desempeño única sobre la base de cuándo se transfiere el bien o servicio (es decir, el producto) al cliente. Los consejos destacaron que en algunos casos el bien o servicio combinado transferido al cliente puede tener una licencia como componente principal o dominante. Cuando el producto que se transfiere es una licencia o cuándo ésta es distinta, la entidad aplicaría los criterios del párrafo B58 de la NIIF 15 para determinar si la licencia acordada proporciona al cliente acceso a la propiedad intelectual de la entidad o un derecho a usar ésta.

Desarrollo de los criterios para licencia que proporcionan un derecho de acceso

FC408 Como se destacó en el párrafo FC404, los consejos decidieron especificar criterios en el párrafo B58 de la NIIF 15 para determinar si la propiedad intelectual cambiará y, por ello, si una licencia proporciona al cliente un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad. Si esos criterios no

se cumplen, la licencia proporciona al cliente un derecho a usar la propiedad intelectual de una entidad tal como existe (en la forma y funcionalidad) en el momento en que se transfiere la licencia al cliente. Para asegurar que todas las licencias se contabilizan como un derecho de acceso o un derecho de uso, los consejos decidieron especificar los criterios para solo un tipo de licencia. Para determinar para qué tipo de licencia deberían desarrollar criterios, los consejos observaron que era más fácil de determinar cuando la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente fuera cambiando (es decir, fuera dinámica), en lugar de cuando fuera estática.

FC409 Para desarrollar los criterios, los consejos observaron que el factor principal que da lugar a que la propiedad intelectual cambie es cuando el contrato requiere, o el cliente espera razonablemente, que la entidad lleve a cabo actividades que no transfieren directamente bienes o servicios al cliente (es decir, no cumplen la definición de una obligación de desempeño). Las actividades pueden ser parte de las actividades ordinarias y en marcha de una entidad y las prácticas de negocio tradicionales. Sin embargo, los consejos destacaron que no era suficiente que la entidad llevara a cabo actividades, sino que también esas actividades afectaran a la propiedad intelectual a la que el cliente tiene derecho y, por ello, expusiera al cliente a efectos positivos o negativos. En esos casos, el cliente está, esencialmente, usando la forma más reciente de propiedad intelectual a lo largo del periodo de licencia. Los consejos observaron que cuando las actividades no afectan al cliente, la entidad está simplemente cambiando su propio activo, el cual, aunque puede afectar a la capacidad de la entidad de proporcionar licencias futuras, no afectaría a la determinación de lo que proporciona la licencia o lo que controla el cliente.

FC410 Los consejos destacaron que la evaluación de los criterios no se vería afectada por otros compromisos del contrato de transferir bienes o servicios (es decir, obligaciones de desempeño) que están separados de la licencia. Esto es porque la naturaleza y patrón de la transferencia de cada obligación de desempeño (separada) en un contrato no afectaría el calendario de otros bienes o servicios comprometidos en el contrato y, por ello, no afectaría a la identificación de los derechos proporcionados por la licencia. Esto es porque, por definición, una obligación de desempeño está separada de los otros compromisos del contrato. La consideración de un contrato de proporcionar un vehículo y servicios de mantenimiento continuo—esto es, dos bienes o servicios distintos (y, por ello, dos obligaciones de desempeño separadas). En este caso, parece contrario a la intuición incluir el compromiso de proporcionar un servicio de mantenimiento (separado) al determinar la naturaleza y calendario del desempeño de la entidad relacionado con la transferencia del vehículo. Un ejemplo similar puede describirse a partir de un contrato que incluye una licencia de software y un compromiso de proporcionar un servicio de actualización del software del cliente (algunas veces incluido en el contrato como asistencia posterior del contrato), en el cual la asistencia posterior del contrato se identifica como un bien o servicio diferente. Esto es porque la entidad no consideraría la asistencia posterior del contrato al determinar cuándo se transfiere el control del software al cliente. En otras palabras, un compromiso de transferir actualizaciones separadas de la licencia no se

NIIF 15 FC

consideraría en la evaluación de los criterios del párrafo B58 de la NIIF 15 y, además, se excluirían específicamente por el criterio (c) de ese párrafo.

FC411 Los consejos también destacaron que una entidad excluiría los factores específicos del párrafo B62 de la NIIF 15 por las razones siguientes:

- (a) Restricciones de tiempo, región geográfica o uso que definen los atributos del activo traspasado en una licencia—una entidad no consideraría restricciones de tiempo, región geográfica o uso, porque definen atributos de los derechos transferidos en lugar de la naturaleza de la propiedad intelectual subyacente y los derechos proporcionados por la licencia. Considérese, por ejemplo, una licencia a término que permite que el cliente muestre una película en sus salas seis veces en los próximos dos años. Las restricciones en ese ejemplo determinan la naturaleza del activo que ha obtenido la entidad (es decir, exhibir la película seis veces), en lugar de la naturaleza de la propiedad intelectual subyacente (es decir, la película subyacente).
- (b) Garantías proporcionadas por la entidad que tiene una patente válida de propiedad intelectual y que defenderá y mantendrá esa patente—la garantía de que la entidad tiene una patente válida no estaría incluida en la evaluación de los criterios para determinar los derechos proporcionados por la licencia, porque esos compromisos son parte de la representación de la entidad de que la propiedad intelectual es legal y válida (este concepto fue anteriormente incluido en el Proyecto de Norma de 2011).

FC412 Al desarrollar los criterios, los consejos consideraron, pero rechazaron, la diferenciación de licencias sobre la base de los factores siguientes:

- (a) Duración de la licencia—la duración de una licencia es una restricción que representa un atributo del activo transferido y no proporciona información sobre la naturaleza de la propiedad intelectual subyacente o sobre la naturaleza del compromiso de la entidad. Por esas razones, la duración de la licencia no refleja cuándo un cliente obtiene el control de la licencia acordada.
- (b) Exclusividad—el Proyecto de Norma de 2010 proponía distinguir entre licencias (es decir, si eran una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo o en un momento concreto) sobre la base de si la licencia era exclusiva. Muchos de los que respondieron al Proyecto de Norma de 2010 explicaron que una distinción basada en la exclusividad era incongruente con el principio de control, porque la exclusividad no afecta a la determinación del desempeño de la entidad. Además, los que respondieron señalaron que una distinción basada en la exclusividad no sería operativa, porque requeriría que los consejos proporcionasen más claridad sobre la forma en que se interpretaría el término “exclusivo”. Los consejos observaron que esa exclusividad es otra restricción que representa un atributo del activo transferido, en lugar de la naturaleza de la propiedad intelectual subyacente o el compromiso de la entidad al conceder una licencia.

- (c) Consumo de la propiedad intelectual subyacente—los consejos también consideraron pero rechazaron un enfoque que diferenciaría entre licencias sobre la base del importe de la propiedad intelectual subyacente que se utilizó o consumió una licencia. Esto es porque la propiedad intelectual puede dividirse de muchas formas, tales como por tiempo, región geográfica u otras restricciones de uso, y los derechos pueden proporcionarse a más de un cliente al mismo tiempo a través de distintas licencias. Por consiguiente, sería difícil para una entidad determinar cuánta propiedad intelectual fue consumida por una licencia concreta.
- (d) Condiciones de pago—los consejos decidieron no utilizar las condiciones de pago para diferenciar entre licencias. Esto es porque las condiciones de pago no indican si la licencia proporciona al cliente un derecho de acceso o un derecho de uso a la propiedad intelectual de la entidad y, por ello, cuándo se satisface la obligación de desempeño. En su lugar, las condiciones de pago serán acordadas por el cliente y la entidad y reflejarán otros factores económicos tales como el riesgo crediticio y los flujos de efectivo potenciales del activo.

FC413 Los consejos también consideraron si incluir un criterio que diferenciase la naturaleza del compromiso de una entidad cuando la contraprestación acordada depende de las ventas del cliente o uso de la licencia (a menudo, denominada como regalías basadas en ventas o en uso). Como un criterio para diferenciar licencias, éste habría dado lugar a que *toda* la contraprestación acordada se reconociese a lo largo del tiempo de estas licencias, incluyendo cualquier importe fijo. Los consejos decidieron no incluir las regalías como un criterio para diferenciar licencias, porque la existencia de regalías basadas en ventas o en uso no define exclusivamente el desempeño a lo largo del tiempo. Sin embargo, los consejos observaron que, en algunos casos, la existencia de regalías basadas en ventas o en uso puede indicar un “interés económico compartido” entre la entidad y el cliente en la propiedad intelectual que se otorga en licencia y, por ello, el cliente podría razonablemente esperar que la entidad llevara a cabo actividades que afecten a la propiedad intelectual con la que se relaciona la licencia. Sin embargo, los consejos también decidieron incluir una excepción al patrón de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias de las regalías basadas en ventas o en uso (véanse los párrafos FC415 a FC421).

¿Cuándo se satisface la obligación de desempeño?

FC414 Los consejos observaron que cuando la licencia proporciona al cliente un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad, la licencia acordada representa una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo porque el cliente recibirá y se beneficiará de forma simultánea del desempeño de la entidad a medida que éste ocurra—esto es, se cumplirá el criterio del párrafo 35(a) de la NIF 15. Sin embargo, cuando la licencia proporciona al cliente un derecho a la propiedad intelectual de la entidad, los consejos decidieron que la obligación de desempeño será satisfecha en un momento concreto. En esos casos, una entidad necesitaría evaluar el momento del tiempo en el que se satisface la obligación de desempeño (es decir, cuándo

NIIF 15 FC

obtiene el cliente el control de la licencia) mediante la aplicación del párrafo 38 de la NIIF 15. Los consejos también decidieron especificar que el control de una licencia podría no transferirse antes del comienzo del periodo durante el cual el cliente puede usar y beneficiarse de la propiedad de la licencia. Si el cliente no puede usar y beneficiarse de la propiedad de la licencia, entonces, por definición, no controla la licencia. Los consejos destacaron que cuando se ve desde la perspectiva de la entidad, el desempeño puede parecer estar completo cuando se ha proporcionado una licencia al cliente, incluso si éste no puede usarla todavía. Sin embargo, los consejos observaron que la definición de control del párrafo 33 de la NIIF 15 se centra en la perspectiva del cliente, como se explica en el párrafo FC121.

Aclaraciones a la NIIF 15 (modificaciones emitidas en abril de 2016)

FC414A El GRT analizó las cuestiones relacionadas con la aplicación de las guías sobre concesión de licencias de la NIIF 15. Las principales cuestiones tratadas están relacionadas con:

- (a) la determinación de la naturaleza del compromiso de la entidad al conceder una licencia de propiedad intelectual;
- (b) el alcance y aplicabilidad de la excepción de las regalías basadas en ventas o en uso;
- (c) el efecto de restricciones contractuales en una licencia sobre la identificación de la obligación de desempeño en el contrato; e
- (d) cuándo se aplican las guías sobre la determinación de la naturaleza del compromiso de una entidad al conceder una licencia.

FC414B A la luz de los análisis e información recibida, el IASB decidió aclarar la guía de aplicación sobre licencias y los Ejemplos Ilustrativos que la acompañan para mejorar su operatividad y comprensibilidad. En algunos casos, el IASB concluyó que no es necesaria una aclaración porque existen guías adecuadas en la NIIF 15 con suficientes explicaciones de las consideraciones de los consejos en los Fundamentos de las Conclusiones. Aparte del alcance y aplicabilidad de la excepción de las regalías basadas en ventas o en uso, el FASB alcanzó conclusiones diferentes sobre si y cómo abordar las preocupaciones de los interesados.

Determinación de la naturaleza del compromiso de la entidad al conceder una licencia de propiedad intelectual

FC414C La NIIF 15 especifica los criterios del párrafo B58 para determinar si la naturaleza del compromiso de la entidad al conceder una licencia es proporcionar a un cliente un derecho a acceder a la propiedad intelectual de la entidad tal como existe a lo largo del periodo de licencia, o un derecho a usar la propiedad intelectual de la entidad tal como existe en un momento concreto cuando se concede la licencia. Para desarrollar la NIIF 15 los consejos destacaron que estos criterios eran necesarios porque es difícil evaluar cuándo obtiene el cliente el control de los activos en una licencia sin identificar primero la naturaleza de la obligación de desempeño de la entidad.

- FC414D El párrafo B57 de la NIF 15 (ahora eliminado, véase el párrafo FC414J) explicaba la determinación de si el compromiso de una entidad de conceder una licencia que proporciona al cliente un derecho a acceder a, o a usar, la propiedad intelectual se basa en si el cliente puede dirigir el uso de esa licencia en el momento de la concesión y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. Un cliente puede dirigir el uso de la propiedad intelectual y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, si la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente no se ve significativamente afectada por las actividades de la entidad. Por el contrario, un cliente no puede utilizar directamente una licencia en el momento concreto en que se le concede y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, si la propiedad intelectual a la que tiene derecho cambia a lo largo del periodo de licencia. La propiedad intelectual cambiará cuando la entidad continúa involucrada con ella y lleva a cabo actividades que afectan de forma significativa a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente. El párrafo B58 proporciona criterios para ayudar a una entidad a evaluar si sus actividades “cambian” la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente, incluyendo si las actividades esperadas de la entidad afectan de forma significativa a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente.
- FC414E Los interesados están de acuerdo en que actividades que cambian la forma o funcionalidad de la propiedad intelectual representarían actividades que afectan a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente. Sin embargo, los interesados han indicado que no estaba claro si la referencia en la NIF 15 a cambios en la propiedad intelectual solo se refiere a cambios en la forma o funcionalidad de la propiedad intelectual, o también incluye cambios en el valor de la propiedad intelectual. Esto había dado lugar a interpretaciones diferentes sobre cómo aplicar los criterios del párrafo B58(a). Algunos interesados opinaron que debe esperarse que las actividades que afectan de forma significativa la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente cambien la forma o funcionalidad de dicha propiedad intelectual. Los interesados pensaban que los cambios que solo afectan al valor de la propiedad intelectual no afectan de forma significativa la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente. Otros pensaban que esas actividades que afectan de forma significativa el valor de la propiedad intelectual son suficientes para concluir que la licencia proporciona un derecho de acceso a la propiedad intelectual.
- FC414F El IASB decidió aclarar los requerimientos del párrafo B58(a) proporcionando guías de aplicación adicional sobre cuándo las actividades cambian la propiedad intelectual a la que el cliente tiene derechos de forma que la capacidad del cliente para obtener beneficios de dicha propiedad intelectual se ven afectados. El IASB destacó que la referencia a la forma o funcionalidad del párrafo B61 (y de los Ejemplos Ilustrativos y Fundamentos de las Conclusiones) no pretendían sugerir que la naturaleza de una licencia es un derecho de acceso a la propiedad intelectual solo si las actividades de la entidad afectan de forma significativa la forma o funcionalidad de la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente. La determinación de la naturaleza de una licencia se define por los criterios del párrafo B58, que no hacen referencia a la forma o funcionalidad.

NIIF 15 FC

- FC414G El párrafo B59A aclara que la evaluación de si las actividades de la entidad cambian de forma significativa la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente se basan en si esas actividades afectan la capacidad de la propiedad intelectual de proporcionar beneficios al cliente. En algunos casos, la capacidad de la propiedad intelectual de proporcionar beneficios al cliente procede de la forma o funcionalidad de ésta a la que tiene derecho el cliente y, en otros casos, del valor de dicha propiedad intelectual. Si se espera que las actividades cambien de forma significativa la forma o funcionalidad de la propiedad intelectual, se considera que dichas actividades afectan de forma significativa la capacidad del cliente de obtener beneficios de esta propiedad intelectual. Si las actividades no cambian de forma significativa la forma o funcionalidad pero la capacidad del cliente de obtener beneficios de la propiedad intelectual procede sustancialmente de las actividades de la entidad posteriores a la concesión de la licencia o depende de éstas, entonces se considera también que las actividades afectan la propiedad intelectual (en tanto esas actividades no den lugar a la transferencia de un bien o servicio al cliente). En esos casos, no es necesario que esas actividades cambien la forma o funcionalidad de la propiedad intelectual para que afecten a la capacidad del cliente de obtener beneficios de ella. Por ejemplo, en algunas circunstancias (por ejemplo muchas licencias de marcas), el beneficio de la propiedad intelectual procede de su valor y las actividades de la entidad para apoyar o mantener ese valor.
- FC414H El IASB observó que una parte sustancial del beneficio de la propiedad intelectual que tiene una funcionalidad independiente significativa procede de dicha funcionalidad. Por consiguiente, si las actividades de la entidad no cambian de forma significativa la forma o funcionalidad de esta propiedad intelectual, entonces las actividades de la entidad no afectarán de forma significativa a la capacidad del cliente de obtener beneficios de esa propiedad intelectual. Por ello, el IASB aclaró que en estos casos no se cumpliría el criterio del párrafo B58(a) y la licencia sería un derecho a usar la propiedad intelectual como existía en el momento en que se transfirió.
- FC414I El IASB no ha definido el término “funcionalidad independiente significativa” sino aclaraciones a los Ejemplos Ilustrativos para demostrar cuándo la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente podría tener funcionalidad independiente significativa. En muchos casos, estará claro cuándo la propiedad intelectual tiene funcionalidad independiente significativa. Si no hay funcionalidad independiente significativa, el beneficio para el cliente puede proceder sustancialmente del valor de la propiedad intelectual y de las actividades de la entidad para apoyar o mantener ese valor. El IASB destacó, sin embargo, que una entidad puede necesitar aplicar el juicio para determinar si la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente tiene funcionalidad independiente significativa.
- FC414J EL IASB ha eliminado el párrafo B57. Esto es en respuesta a las preocupaciones de los interesados de que el párrafo B57 ha contribuido a generar confusión sobre si la referencia al cambio solo se refiere a cambios en la forma o funcionalidad de la propiedad intelectual o también incluye cambios en su valor. El IASB es de la opinión de que la incorporación propuesta del

párrafo B59A proporciona claridad sobre el significado previsto de cambio en la propiedad intelectual, lo que hace el tratamiento del párrafo B57 innecesario en el contexto de la guía de aplicación. El tratamiento del párrafo B57 explicaba los fundamentos de los requerimientos para determinar si el compromiso de una entidad de conceder una licencia proporciona a un cliente un derecho de acceso o un derecho de uso de la propiedad intelectual de una entidad. Por consiguiente, el IASB ha incorporado el contenido del párrafo B57 a los Fundamentos de las Conclusiones.

FC414K Habiendo considerado las implicaciones más amplias que tendría modificar la NIF 15 antes de su fecha de vigencia, el IASB decidió aclarar el enfoque para la determinación de la naturaleza del compromiso de una entidad al proporcionar una licencia, en lugar de cambiar ese enfoque. El IASB es de la opinión de que las preocupaciones de los interesados han sido abordadas de forma adecuada proporcionando mayor claridad sobre cómo aplicar los requerimientos de la Norma. El IASB reconoce que, en algunos casos, el resultado de usar su enfoque aclarado podría diferir del resultado logrado usando el enfoque alternativo contenido en las modificaciones emitidas por el FASB (véanse los párrafos FC414L a FC414N).

Enfoque alternativo propuesto por el FASB

FC414L El FASB desarrolló un enfoque alternativo para determinar si una licencia constituye un derecho de acceso o un derecho de uso sobre la base de la naturaleza de la propiedad intelectual. El FASB explicó que el fundamento de este enfoque es si el compromiso de una entidad con un cliente incluye el apoyo o mantenimiento de la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente, que, a su vez, depende en gran medida de si la propiedad intelectual tiene funcionalidad independiente significativa.

FC414M El FASB decidió que esa propiedad intelectual es:

- (a) Propiedad intelectual funcional, que es aquella que tiene funcionalidad independiente significativa y obtiene una parte sustancial de su utilidad (es decir, su capacidad de proporcionar beneficio o valor) de esta funcionalidad. En este caso, un cliente generalmente obtiene una licencia por el derecho a usar la propiedad intelectual, a menos que la funcionalidad de ésta se espere que cambie sustancialmente durante el periodo de licencia como resultado de las actividades de la entidad que no transfiere un bien o servicio al cliente y se requiere que el cliente, de forma contractual, o en la práctica, use la propiedad intelectual actualizada; o
- (b) propiedad intelectual simbólica, que es la que no tiene funcionalidad independiente significativa. Toda utilidad de la propiedad intelectual simbólica procede sustancialmente de su asociación con las actividades actuales o pasadas de la entidad, incluyendo sus actividades de negocio ordinarias. En este caso, un cliente obtiene una licencia por el derecho de acceso a la propiedad intelectual.

FC414N El enfoque del FASB considera la naturaleza de la propiedad intelectual para determinar si las actividades de la entidad afectan de forma significativa a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente. El enfoque del FASB tiene el potencial de dar lugar a que algunas licencias de propiedad intelectual simbólicas se clasifiquen como un derecho de acceso a la propiedad intelectual, aun cuando no haya expectativas de que la entidad lleve a cabo actividades después de hacer disponible la propiedad intelectual para el cliente. Por ejemplo, la entidad podría poseer una marca que no apoya o mantiene, pero todavía concede licencias a clientes para usar la marca en televisión o producciones cinematográficas que se establecen en un periodo durante el cual estuvo activa. No obstante, el FASB decidió adoptar este enfoque alternativo sobre la base de la información recibida de que el enfoque sería más operativo que el enfoque contenido en el Tema 606 cuando se emitió en mayo de 2014, concretamente para entidades con un número significativo de acuerdos de licencia y las que tienen operaciones diversificadas.

Restricciones contractuales en una licencia y la identificación de las obligaciones de desempeño

FC414O Algunos interesados sugirieron que no estaba claro si tipos concretos de restricciones contractuales afectarían a la identificación de los bienes o servicios comprometidos en el contrato. Por ejemplo, un acuerdo puede conceder a un cliente una licencia de un programa de televisión o película bien conocidos por un periodo de tiempo (por ejemplo tres años), pero puede restringirse a que el cliente muestre el contenido licenciado solo una vez por año durante cada uno de los tres años. Esos interesados reconocieron que el párrafo B62 deja claro que las restricciones de tiempo, región geográfica o uso no afectan a la determinación del propietario de la licencia sobre si ésta se satisface a lo largo del tiempo o en un momento concreto. Sin embargo, en su opinión no estaba claro si las restricciones contractuales afectan a la identificación por la entidad de sus compromisos en el contrato (es decir, si las restricciones que surgen afectan a si la entidad ha concedido una o tres licencias). Posteriormente a la publicación, en julio de 2015, del Proyecto de Norma *Aclaraciones a la NIIF 15*, el GRT analizó algunos ejemplos adicionales considerando si restricciones contractuales concretas crean compromisos separados o, en su lugar, meramente define atributos de un compromiso. El GRT, también analizó atributos temporales dentro del contexto de la aplicación del párrafo B61 de la NIIF 15, a las renovaciones o ampliaciones de licencias existentes (véanse los párrafos FC414S a FC414U).

FC414P Habiendo considerado las implicaciones más amplias de modificar la NIIF 15, antes de su fecha de vigencia, el IASB decidió que no eran necesarias aclaraciones sobre la identificación de las obligaciones de desempeño en un contrato que contiene una o más licencias. Esto es porque, en su opinión, las aclaraciones realizadas a la NIIF 15 por las modificaciones emitidas en abril de 2016 ayudarán a todas las entidades a aplicar los requerimientos para identificar las obligaciones de desempeño contenidas en los párrafos 22 a 30 de la NIIF 15. Los párrafos FC405 y FC406 de la NIIF 15 explican que, como es el caso de otros contratos, los contratos que incluyen un compromiso de conceder una licencia a un cliente requieren una evaluación de los

compromisos del contrato usando los criterios para identificar las obligaciones de desempeño (véanse los párrafos 27 a 30 de la NIIF 15). Esta evaluación se hace antes de aplicar los criterios para determinar la naturaleza del compromiso de una entidad al conceder una licencia. Por consiguiente, la entidad considera todos los términos contractuales para determinar si los derechos comprometidos dan lugar a la transferencia al cliente de una o más licencias. Al hacer esta determinación, se necesita el juicio para distinguir las disposiciones contractuales que crean compromisos de transferir derechos a usar la propiedad intelectual de la entidad de las disposiciones contractuales que establecen cuándo, dónde y cómo esos derechos pueden usarse.

- FC414Q El IASB consideró el Ejemplo 59 en los Ejemplos Ilustrativos que acompañan la NIIF 15. La entidad concluye que su única obligación de desempeño es conceder al cliente un derecho a usar la grabación musical. Cuándo, dónde y cómo puede usarse el derecho se define mediante los atributos de tiempo (dos años) alcance geográfico (País A) y uso permitido (en actividades comerciales). Si, en su lugar, la entidad había concedido al cliente los derechos a usar la grabación en dos periodos de tiempo diferentes en dos localizaciones geográficas, por ejemplo los años X1 y X3 en el País A y los años X2 y X4 en el País B, la entidad necesitaría usar los criterios para identificar las obligaciones de desempeño de los párrafos 27 a 30 de la NIIF 15, para determinar si el contrato incluye una licencia que cubre ambos países o licencias separadas para cada país.
- FC414R El FASB decidió modificar el Tema 606 para confirmar que los requerimientos sobre las restricciones contractuales de la naturaleza descrita en el párrafo B62 no sustituyen el requerimiento para la entidad de identificar el número de licencias comprometidas en el contrato. De forma análoga al IASB, el FASB también observó que se requiere, a menudo, el juicio para distinguir un contrato que contiene una sola licencia con atributos múltiples de un contrato que contiene múltiples licencias para el cliente que representan obligaciones de desempeño separadas.

Renovación de licencias de propiedad intelectual

- FC414S Como se destacó en el párrafo FC414O, el GRT analizó la aplicación del párrafo B61 de la NIIF 15, dentro del contexto de las renovaciones de licencias. El párrafo B61 señala que "... el ingreso de actividades ordinarias no puede reconocerse por una licencia que proporciona un derecho a utilizar la propiedad intelectual antes del comienzo de periodo durante el cual el cliente es capaz de utilizar y beneficiarse de ésta". Algunos interesados preguntaron si el párrafo B61 se aplica a la renovación de una licencia existente o si la entidad podría reconocer ingresos de actividades ordinarias por la renovación cuando las partes acuerdan dicha renovación.
- FC414T El análisis en el GRT, indicó que esta es un área en la que el juicio es necesario. Esto es porque cuando la entidad y el cliente realizan un contrato para renovar (o ampliar el periodo de) una licencia existente, la entidad evaluará si la renovación o ampliación debe tratarse como una licencia nueva o, alternativamente, como una modificación del contrato existente. Una modificación se contabilizará de acuerdo con los requerimientos de

NIIF 15 FC

modificaciones del contrato de los párrafos 18 a 21 de la NIIF 15. El IASB destacó que, aunque podría surgir alguna diversidad, la NIIF 15 proporciona un marco más amplio para la aplicación del juicio que su predecesora la NIC 18. Una vez más, habiendo considerado las implicaciones más amplias de modificar la NIIF 15, antes de su fecha de vigencia, el IASB decidió que no era necesaria una aclaración sobre la aplicación de los requerimientos de modificaciones del contrato específicamente para renovaciones de los acuerdos de concesión de licencias.

- FC414U El FASB decidió modificar el Tema 606 y proporcionar un ejemplo adicional para especificar que la entidad no reconocería generalmente ingresos de actividades ordinarias relacionados con la renovación hasta el comienzo del periodo de renovación de la licencia. Por consiguiente, en algunos casos, esto podría dar lugar al reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias con respecto a la renovación o ampliación a una fecha posterior usando el Tema 606 que usando la NIIF 15.

Cuándo considerar la naturaleza del compromiso de una entidad al conceder una licencia

- FC414V El párrafo B55 requiere que una entidad aplique el modelo general de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias (párrafos 31 a 38) para determinar si una obligación de desempeño que contiene una licencia que no es distinta (de acuerdo con el párrafo 27) se satisface en un momento concreto o a lo largo del tiempo. Desde que se emitió la NIIF 15, algunos interesados han preguntado sobre cuándo las guías de concesión de licencias sobre la determinación de la naturaleza del compromiso de una entidad se aplican a una obligación de desempeño que contiene una licencia y otros bienes o servicios. Algunos opinaban que el párrafo B55 sugiere que una entidad considerara la naturaleza de su compromiso al conceder una licencia solo cuando la licencia es distinta. Otros destacaron que una entidad tendría que considerar la naturaleza de su compromiso al conceder una licencia aun cuando ésta no sea distinta para (a) determinar si una obligación de desempeño única que incluye una licencia de propiedad intelectual se satisface a lo largo del tiempo o en un momento concreto; y (b) medir el progreso hacia la satisfacción completa de esa obligación de desempeño única si se satisface a lo largo del tiempo.
- FC414W Una vez más, habiendo considerado las implicaciones más amplias que tendría modificar la NIIF 15 antes de su fecha de vigencia, el IASB decidió que no era necesaria una aclaración a este respecto. La NIIF 15 y el material explicativo de los Fundamentos de las Conclusiones proporcionan guías adecuadas para contabilizar una licencia que está combinada con otro bien o servicio en una obligación de desempeño única. Una entidad necesitará, sin embargo, aplicar el juicio para determinar la naturaleza de la obligación de desempeño, y para seleccionar un método para medir el progreso que sea congruente con el objetivo de representar el desempeño de la entidad.

- FC414X Para realizar este juicio, el IASB destacó que no pretendía que, al aplicar el modelo general de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias, una entidad desechara las guías para la determinación de la naturaleza de su compromiso al conceder una licencia. En algunos casos puede ser necesario considerar la naturaleza de su compromiso al conceder una licencia aun cuando la licencia no sea distinta. El IASB analizó un ejemplo en el que una entidad concede una licencia por 10 años que no es distinta de un acuerdo de servicio por un año. El IASB destacó que una licencia distinta que proporciona acceso a la propiedad intelectual de una entidad a lo largo de 10 años podría no considerarse completamente satisfecha antes del final del periodo de acceso. El IASB observó que sería, por ello, inapropiado concluir que una obligación de desempeño única que incluye esa licencia está satisfecha a lo largo de un año del acuerdo de servicio. El párrafo FC407, además, destaca que una entidad considera la naturaleza de su compromiso al conceder la licencia si ésta es el componente principal o dominante (es decir, el elemento predominante) de una obligación de desempeño única.
- FC414Y El FASB decidió hacer modificaciones que señalan explícitamente que una entidad considera la naturaleza de su compromiso al conceder una licencia al aplicar el modelo general de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias a una obligación de desempeño única que incluye una licencia y otros bienes o servicios (es decir, al aplicar los requerimientos del Tema 606 equivalentes a los establecidos en los párrafos 31 a 45 de la NIIF 15). Por consiguiente, cuando la licencia no es el elemento predominante de una obligación de desempeño única, esto podría dar lugar a que una entidad que aplique el Tema 606 considere la naturaleza de su compromiso al conceder una licencia en un número mayor de circunstancias que una entidad que aplique la NIIF 15.

Contraprestación en forma de regalías basadas en ventas o en uso¹¹

- FC415 Los consejos decidieron que para una licencia de propiedad intelectual para la cual la contraprestación se basa en ventas o en uso posterior del cliente una entidad no debería reconocer ingresos de actividades ordinarias por los importes variables hasta que se resuelva la incertidumbre (es decir, cuando tengan lugar posteriormente las ventas o uso por el cliente). Los consejos habían propuesto un requerimiento similar en el Proyecto de Norma de 2011 porque usuarios y preparadores de los estados financieros indicaron que no sería útil para una entidad reconocer un importe mínimo de ingresos de actividades ordinarias por esos contratos. Esto es porque ese enfoque habría inevitablemente requerido que la entidad informase, a lo largo de la vida del contrato, de los ajustes significativos del importe de ingresos de actividades ordinarias reconocidos al inicio del contrato como consecuencia de cambios en las circunstancias no relacionadas con el desempeño de la entidad. Los consejos observaron que esto no daría lugar a información relevante,

¹¹ *Aclaraciones a la NIIF 15*, emitida en abril de 2016, añadió los párrafos B63A y B63B para aclarar cuándo una entidad debería reconocer ingresos de actividades ordinarias por regalías basadas en ventas o en uso utilizando el requerimiento del párrafo B63 de la NIIF 15. Los párrafos FC415 a FC421 deben, por ello, interpretarse junto con los párrafos FC421A a FC421J, que explican las consideraciones de los consejos para modificar la guía de aplicación.

especialmente en contratos en los que las regalías basadas en ventas o en uso se pagan a lo largo de un periodo de tiempo dilatado.

FC416 En las nuevas deliberaciones del Proyecto de Norma de 2011, los consejos observaron que puesto que la restricción para una regalía basada en ventas o en uso de una licencia de propiedad intelectual estaba estructurada para aplicarse a un solo tipo concreto de transacción, otros tipos similares económicamente de transacción podrían contabilizarse de forma diferente. Por ejemplo, la restricción no se aplicaría a bienes tangibles que incluyen un importe significativo de propiedad intelectual y, en su lugar, cualquier contraprestación variable a la que tiene derecho la entidad a cambio de los bienes tangibles se consideraría según los requerimientos generales para las limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable. Algunos de los que respondieron cuestionaron las razones conceptuales para incluir una restricción que podría, en algunos casos, dar lugar a un resultado que no fuera congruente con el requerimiento de reconocer toda o parte de una estimación de la contraprestación variable. Otros preguntaron si podrían aplicar la restricción por analogía si el bien o servicio comprometido tuviera características similares a una licencia de propiedad intelectual y la contraprestación dependiera de las acciones futuras del cliente. Por consiguiente, los consejos consideraron si debería hacer algo de lo siguiente:

- (a) ampliar el alcance del párrafo B63 de la NIIF 15 para limitar todas las estimaciones de la contraprestación variable cuando dicha contraprestación depende de las acciones futuras del cliente; o
- (b) desarrollar un principio general que pudiera aplicarse a todos los contratos que pudieran lograr en líneas generales los mismos resultados.

Ampliación del alcance

FC417 Los consejos consideraron ampliar o no la limitación a las regalías basadas en las ventas o en el uso sobre una licencia de propiedad intelectual, según la cual el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias se limitaría a cero por cualquier obligación de desempeño cuando el importe al que una entidad tiene derecho se basa en acciones futuras del cliente. Sin embargo, los consejos decidieron no introducir este principio en la NIIF 15. Esto es porque habría impedido que una entidad reconociese cualquier ingreso de actividades ordinarias cuando los bienes y servicios se transfiriesen en casos en los que la entidad podría estimar la contraprestación variable y cumpla el objetivo de limitar las estimaciones de la contraprestación variable.

FC418 Los consejos también observaron que ampliar el alcance de la limitación de los ingresos de actividades ordinarias cuando la contraprestación se basa en las acciones futuras del cliente habría también incrementado la complejidad. Esto habría requerido que los consejos creasen otra excepción para mantener los requerimientos para la contabilización de los derechos de devolución de los clientes, lo que, asimismo, daría lugar a una contraprestación que es dependiente de las acciones futuras del cliente.

Desarrollo de un principio general

- FC419 Los consejos también consideraron si la limitación para las regalías basadas en ventas o en uso sobre una licencia de propiedad intelectual podría incorporarse en un principio general. Los consejos consideraron varias formas de articular este principio, incluyendo hacerlo sobre la base del calendario de satisfacción de la obligación de desempeño—esto es, si la obligación de desempeño se satisface a lo largo del tiempo o en un momento concreto. Específicamente, si la obligación de desempeño con la que está relacionada la contraprestación variable fue satisfecha en un momento concreto, una entidad incluiría una estimación de la contraprestación variable en el precio de la transacción solo en la medida en que sea altamente probable que no ocurra una reversión significativa del importe acumulado del ingreso de actividades ordinarias reconocido cuando se resuelva posteriormente la incertidumbre asociada con la contraprestación variable. Por el contrario, si la obligación de desempeño con la que está relacionada la contraprestación variable fue satisfecha a lo largo del tiempo, una entidad podría incluir cualquier estimación del precio de la transacción (incluso un importe mínimo) siempre que se cumpla el objetivo de limitación de la contraprestación variable.
- FC420 Este enfoque se basó en las razones de que, para una obligación de desempeño satisfecha en un determinado momento, el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias que podrían ajustarse al alza o a la baja no sería una representación que tenga sentido de la contraprestación por los bienes o servicios relacionados y, además, los ajustes futuros al precio de la transacción (y, por ello, a los ingresos de actividades ordinarias) tendrían poca correlación con el desempeño de la entidad de ese periodo. Por el contrario, cuando una obligación de desempeño se satisface a lo largo del tiempo, el reconocimiento inicial de parte, pero no toda, la estimación de la contraprestación variable podría verse afectada por el desempeño futuro de la entidad, de forma que los ajustes futuros al precio de la transacción proporcionaría información útil porque explican si el desempeño posterior de la entidad fue beneficioso (es decir, se incrementa el importe mínimo) o perjudicial (es decir, el importe mínimo está sujeto a una reversión inesperada). Sin embargo, los consejos rechazaron este enfoque porque habría añadido complejidad al modelo que habría sobrepasado los beneficios.
- FC421 Por consiguiente, los consejos decidieron en contra de aplicar la limitación a las regalías basadas en ventas o en uso sobre la propiedad intelectual con mayor generalidad. Aunque los consejos reconocieron que los requerimientos del párrafo B63 de la NIF 15 constituyen una excepción que podría no ser congruente con el principio de reconocer parte o toda la estimación de la contraprestación variable, decidieron que esta desventaja se compensaba por la simplicidad de estos requerimientos, así como por la relevancia de la información resultante para este tipo de transacción. Los consejos también destacaron que dado que esto es un requerimiento específico pensado solo para circunstancias limitadas, las entidades no deberían aplicarlo por analogía a otros tipos de bienes o servicios comprometidos u otros tipos de contraprestación variable.

Aclaraciones a la NIIF 15 (modificaciones emitidas en abril de 2016)

- FC421A El párrafo B63 requiere que una entidad reconozca ingresos de actividades ordinarias por regalías basadas en ventas o en uso comprometidas a cambio de una licencia de propiedad intelectual cuando tenga lugar uno de los siguientes sucesos, el que ocurra en último lugar: (a) las ventas o el uso posterior del cliente; y (b) haya sido satisfecha (o parcialmente satisfecha) la obligación de desempeño a la que se ha asignado parte o todas las regalías basadas en ventas o en uso. A esta guía del párrafo B63 se hace referencia como la “restricción de las regalías”.
- FC421B Los interesados habían indicado que no estaba claro cuándo las regalías basadas en ventas o en uso están “comprometidas a cambio de una licencia”. Algunos interesados opinaban que la restricción de las regalías se aplica siempre que la regalía está relacionada con una licencia de propiedad intelectual, independientemente de si es también una contraprestación por otros bienes o servicios del contrato. Otros interesados habían sugerido que la restricción de las regalías se aplica solo cuando se relacionan únicamente con una licencia que es distinta, de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15, o solo cuando la licencia es el elemento principal o dominante con el que se relaciona la regalía. Los interesados también habían indicado que no está claro si una sola regalía basada en ventas o en uso debe dividirse en una parte a la que se aplicaría la restricción de las regalías y otra parte a la que no, por ejemplo, cuando la regalía se relaciona con una licencia y con otro bien o servicio que no es una licencia.
- FC421C En respuesta a las preocupaciones de los interesados, los consejos decidieron aclarar la aplicación de la restricción de las regalías de la forma siguiente:
- (a) la restricción de las regalías se aplica siempre que una licencia de propiedad intelectual sea el elemento único o predominante con el que se relaciona la regalía; y
 - (b) una entidad no debería dividir una regalía única en una parte sujeta a la restricción de las regalías y una parte que está sujeta a la restricción general sobre la contraprestación variable contenida en los párrafos 50 a 59 de la NIIF 15.

Aplicación de la restricción de las regalías

- FC421D Los consejos decidieron aclarar en el párrafo B63A que la restricción de las regalías se aplica a los acuerdos para los que la licencia es el elemento predominante con el que se relacionan las regalías. Esto es porque los usuarios de los estados financieros es probable que vean esos acuerdos como de concesión de licencias. Los consejos habían observado anteriormente en el párrafo FC415 que no sería útil para una entidad reconocer un importe mínimo de ingresos de actividades ordinarias para licencias de propiedad intelectual cuya contraprestación se basa en las ventas o el uso por el cliente. La aplicación de la restricción de las regalías solo cuando éstas se relacionan exclusivamente con una licencia que es distinta de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15 puede restringir de forma desproporcionada su aplicación.

- FC421E Los consejos observaron que se requiere el juicio para determinar cuándo una licencia es el elemento predominante con el que se relacionan las regalías basadas en ventas o en uso. Sin embargo, el juicio necesario para esa determinación es probable que sea menor que el necesario para aplicar los requerimientos generales sobre la contraprestación variable para los acuerdos fuera del alcance de la restricción de las regalías si el alcance fuera más restrictivo.
- FC421F Los consejos decidieron no cambiar el alcance de la restricción de las regalías incluyendo su ampliación más allá de situaciones para las que la licencia es el elemento predominante con el que se relaciona una regalía. Esto es porque hacerlo así captaría los acuerdos para los que los consejos concluyeron anteriormente que la restricción de las regalías no debería aplicarse (por ejemplo, ventas de propiedad intelectual o ventas de bienes tangibles que incluyen propiedad intelectual). Como se destacó en los párrafos FC416 y FC421, la restricción de las regalías pretende aplicarse solo a circunstancias limitadas que implican licencias de propiedad intelectual y, por ello, las entidades no pueden aplicarla por analogía a otros tipos de transacciones.
- FC421G Los consejos observaron que una entidad puede concluir que una licencia es el elemento predominante con el que se relaciona una regalía basada en ventas o en uso cuando existe más de una obligación de desempeño. A esta conclusión puede llegarse independientemente de si la entidad concluye que la regalía puede asignarse en su totalidad a una obligación de desempeño de acuerdo con los requerimientos para la asignación de las contraprestaciones variables de los párrafos 84 y 85 de la NIF 15. Los consejos también observaron que la restricción de las regalías se aplicaría también cuando la regalía predominantemente se relaciona con dos o más licencias comprometidas en un contrato, en lugar de una sola licencia.
- FC421H Los consejos hicieron modificaciones congruentes que aclaran los Ejemplos Ilustrativos para apoyar con mayor claridad las conclusiones alcanzadas sobre cuándo se reconocería una regalía basada en ventas. Sin embargo, los consejos decidieron no modificar el párrafo B63 o proporcionar Ejemplos Ilustrativos adicionales para patrones de hechos más complejos.
- FC421I Para alcanzar esta decisión, el IASB consideró un ejemplo similar al Ejemplo 60 que acompaña la NIF 15, y concluyó que cuando una medida de progreso basada en el tiempo describe apropiadamente el desempeño de una entidad bajo la licencia, el reconocimiento de la regalía basada en ventas cómo y cuándo se produzcan las ventas del cliente sería generalmente apropiado. Esto es porque, como se destacó en el párrafo FC219, el objetivo de la restricción de las regalías es impedir que una entidad reconozca ingresos de actividades ordinarias por importes inciertos hasta que se resuelva la incertidumbre (es decir, cuando se produzcan las ventas o uso posteriores del cliente). En efecto, el requerimiento del párrafo B63 restringe el importe de los ingresos de actividades ordinarias que pueden reconocerse cuando o a medida que se satisface una obligación de desempeño, en lugar de restringir el importe total de precio de la transacción a asignar. El párrafo B63(b) refleja uno de los principios clave de la NIF 15 que es reconocer los ingresos de actividades ordinarias solo cuando (o a medida que) una entidad satisface una

obligación de desempeño. Si la entidad ha satisfecho (o satisfecho parcialmente) la obligación de desempeño con la que se relaciona la regalía, el párrafo B63(a) restringe adicionalmente el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias hasta que se resuelve la incertidumbre sobre el importe de los ingresos de actividades ordinarias. Por consiguiente, una entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por una regalía basada en ventas o en uso cuando (o a medida que) tienen lugar posteriormente las ventas o el uso, a menos que el reconocimiento de esa manera acelerara el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias por la obligación de desempeño con la que se relaciona únicamente o parcialmente la regalía por delante del desempeño de la entidad a la satisfacción completa de la obligación de desempeño basada en una medida apropiada del progreso.

División de una regalía

FC421J El párrafo B63B de la NIIF 15 aclara que una entidad debería reconocer en su totalidad los ingresos de actividades ordinarias procedentes de regalías basadas en ventas o en uso de acuerdo con el requerimiento del párrafo B63 (si se aplica el párrafo B63) o los requerimientos sobre la contraprestación variable contenidos en los párrafos 50 a 59 de la NIIF 15 (si no se aplica el párrafo B63). Los consejos hicieron esta aclaración del párrafo B63B porque concluyeron que (a) sería más complejo contabilizar parte de una regalía según la restricción de regalías y otra parte según los requerimientos generales de la contraprestación variable; y (b) hacerlo así no proporcionaría información útil adicional a los usuarios de los estados financieros. Esto es porque dividir una regalía daría lugar a que una entidad reconociera un importe al inicio del contrato que no reflejaría ni el importe al que espera tener derecho la entidad sobre la base de su desempeño, ni el importe que la entidad ha pasado a tener legalmente derecho durante el periodo.

Acuerdos de recompra (párrafos B64 a B76)

FC422 Al desarrollar los requerimientos de control, los consejos consideraron la forma en que una entidad debería aplicar los requerimientos a contratos en los que la entidad vende un activo y también realiza un acuerdo de recompra (en el mismo contrato o en otro distinto).

FC423 Los consejos observaron que los acuerdos de recompra generalmente vienen en tres formas—a término, opciones de compra y opciones de venta. Sin embargo, los consejos decidieron que un acuerdo en el que una entidad decide posteriormente recomprar un bien después de transferir el control de ese bien a un cliente no constituiría un acuerdo de recompra tal como se describe en el párrafo B64 de la NIIF 15. Esto es porque la decisión posterior de recomprar un bien sin referencia a ningún derecho contractual preexistente no afecta a la capacidad del cliente de dirigir el uso del bien en el momento de la transferencia inicial y de obtener, sustancialmente, todos sus beneficios restantes. En otras palabras, el cliente no está obligado a revender ese bien a la entidad como consecuencia del contrato inicial. Los consejos observaron que en esos casos, la entidad debería, sin embargo, considerar si el cliente obtiene el control del bien inicialmente y puede necesitar considerar los

requerimientos del principal frente a los del agente de los párrafos B34 a B38 de la NIF 15.

Un contrato a término o una opción de compra

- FC424 Si una entidad tiene una obligación o un derecho de recomprar un activo (es decir, una opción a término o de compra, respectivamente), los consejos decidieron que el cliente no obtiene el control del activo y, por ello, no debe reconocer ingresos de actividades ordinarias. Esto es porque el cliente está limitado en su capacidad para dirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. Puesto que el cliente está obligado a devolver, o a estar listo para devolver, el activo a la entidad, el cliente no puede usar o consumir el activo en su totalidad. Más aún, el cliente no puede vender el activo a un tercero (a menos que la venta esté sujeta a un acuerdo de recompra, en cuyo caso el beneficio del cliente por la venta está limitado).
- FC425 Teóricamente, un cliente no está limitado en su capacidad de dirigir el uso del activo y obtener, sustancialmente, todos sus beneficios si una entidad está de acuerdo en recomprar, al precio predominante de mercado, un activo de un cliente que es sustancialmente el mismo y está fácilmente disponible en el mercado. Sin embargo, los consejos destacaron que sería improbable que una entidad realizase tal transacción.
- FC426 Los consejos decidieron que una entidad contabilizaría una opción a término o de compra como un arrendamiento o un acuerdo financiero, dependiendo de la relación entre el importe de la recompra y el precio de venta original. El FASB también decidió especificar que cuando la opción a término o de compra contabilizada como un arrendamiento es parte de una transacción de venta con arrendamiento posterior, el contrato debe contabilizarse como una transacción financiera. En otro caso, el FASB observó que se habría requerido que una entidad contabilizase la transacción como un arrendamiento y, después como un arrendamiento posterior, lo cual no habría sido apropiado.
- FC427 Los consejos destacaron que una entidad no necesitaría considerar la probabilidad de que una opción de compra pueda ejercitarse, porque la existencia de la opción de compra limita efectivamente la capacidad del cliente para controlar el activo. Sin embargo, los consejos observaron que si la opción de compra no es fundamental, debe ignorarse para evaluar si y cuándo el cliente obtiene el control de un bien o servicio (para ser congruente con el requerimiento general de cualquier condición no fundamental en un contrato).

Una opción de venta

- FC428 Los consejos decidieron que si el acuerdo de venta y recompra dio lugar a la obligación de una entidad de recomprar el activo a solicitud de un cliente (es decir, una opción de venta), el cliente obtendría el control del activo porque éste no viene obligado a devolver el activo ni a estar listo para hacerlo. Por consiguiente, el cliente tiene la capacidad de dirigir el uso del activo y obtener todos sus beneficios restantes (es decir, el cliente puede vender, usar o consumir el activo en su totalidad y elegir no ejercitar la opción de venta). Los

consejos decidieron que la entidad debería contabilizar su obligación de estar dispuesta a recomprar el activo, para ser congruente con la contabilización de la venta de un producto con derecho de devolución (véanse los párrafos FC363 a FC367). Eso da lugar a que la entidad reconozca lo siguiente:

- (a) un pasivo por su obligación de recomprar el activo, medido al importe de la contraprestación que espera pagar al cliente;
- (b) un activo por el derecho de la entidad a recibir ese activo en el momento de establecer ese pasivo, medido por un importe que puede ser igual o no al valor en libros del activo anterior de la entidad; e
- (c) ingresos de actividades ordinarias en el momento de la transferencia del activo por la diferencia entre el precio de venta del activo y el pasivo reconocido por la obligación de recomprar el activo.

FC429 Algunos de los que respondieron cuestionaron que esa contabilización fuera apropiada en todos los casos en que un cliente tiene una opción de venta. Por ejemplo, algunos destacaron que el contrato parece ser económicamente similar a un arrendamiento con una opción de compra más bien que un derecho de devolución. Ese podría ser el caso si se requiriera que la entidad recompre el activo a un precio que es menor que el precio de venta original y los hechos y circunstancias de contexto indican que el cliente ejercerá su opción de venta. En esos casos, la diferencia entre el precio de venta original y el precio de recompra puede verse como el importe que el cliente paga por un derecho a utilizar el activo, compensado, de ese modo, a la entidad por la disminución del valor del activo. Algunos de los que respondieron destacaron que, en otros casos, el contrato es, en efecto un acuerdo de financiación.

FC430 Los consejos estuvieron de acuerdo con los que respondieron y decidió que si un cliente tiene un derecho de requerir que una entidad recompre el activo a un precio que es menor que el precio de venta original y el cliente tiene un incentivo económico significativo de ejercitar ese derecho, entonces, el cliente no obtiene el control del activo. Aunque el cliente no está obligado a ejercitar su opción de venta, el hecho de que tiene un incentivo económico significativo para ejercitar ese derecho significa que probablemente incurriría en una pérdida si no lo hiciera. (Por ejemplo, el precio de recompra puede fijarse significativamente por encima del valor de mercado esperado del activo en la fecha de la recompra. Sin embargo, los consejos observaron que una entidad debería considerar factores distintos del precio al determinar que tiene un incentivo económico significativo para ejercitar su derecho.) Los consejos decidieron que en esos casos, la existencia de la opción limita efectivamente la capacidad del cliente de dirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos los beneficios restantes de éste. Por razones similares, los consejos decidieron que si un cliente tiene un derecho incondicional de requerir que la entidad recompre el activo a un precio que es mayor que el precio de venta original, y mayor que el valor de mercado esperado del activo, el cliente no obtiene el control del activo.

FC431 Los consejos también consideraron si otros acuerdos deben contabilizarse como un arrendamiento, tales como cuando una entidad proporciona a su cliente un importe garantizado a pagar en la reventa (es decir, un valor de reventa mínimo garantizado). La contabilización de esas transacciones como arrendamiento sería congruente con los PCGA de los EE.UU. anteriores y un número de quienes respondieron, principalmente del sector industrial automotriz, explicó que veían las transacciones económicamente similares. Sin embargo, los consejos observaron que mientras que los flujos de efectivo pueden ser similares, la capacidad del cliente para controlar el activo en cada caso es diferente. Si el cliente tiene una opción de venta que tiene un incentivo económico significativo para ejercitar, el cliente está limitado en su capacidad de consumir, modificar o vender el activo. Sin embargo, cuando la entidad garantiza que el cliente recibirá un importe mínimo del producto de las ventas, el cliente no está limitado en su capacidad de dirigir el uso del activo y obtener, sustancialmente, todos sus beneficios. Por ello, los consejos decidieron que no era necesario ampliar los requerimientos de los acuerdos de recompra para considerarlos importes garantizados de reventa.

Contabilización de los acuerdos de recompra en los que el cliente no obtiene el control del activo

FC432 Si una entidad realiza un contrato con un acuerdo de recompra y el cliente no obtiene el control del activo, los consejos decidieron que:

- (a) el contrato debe contabilizarse como un arrendamiento de acuerdo con la NIC 17 *Arrendamientos* o el Tema 840 *Arrendamientos*, si el cliente está pagando por un derecho al uso del activo; **[Nota: los párrafos B66 y B70 de la NIIF 15 ahora remiten a la NIIF 16, que sustituyó a la NIC 17]** y
- (b) el contrato es un acuerdo de financiación si la contraprestación neta que la entidad recibe es igual o menor que cero (es decir, la entidad está pagando intereses).

FC433 Para asegurar la congruencia de la contabilización en las NIIF y en los PCGA de los EE.UU. para un acuerdo de financiación que surge de un contrato con un cliente, los consejos decidieron proporcionar guías congruentes con el Subtema 470-40 *Deuda – Acuerdos de Productos de Financiación*. Por consiguiente, el FASB decidió modificar las guías del Subtema 470-40 que trata los acuerdos en los que una entidad vende un producto a otra y, en una transacción relacionada, acuerda recomprar el producto. Sin embargo, el FASB decidió no modificar el Subtema 470-40 para transacciones en las que una entidad organiza con otra comprar productos en su nombre y acuerda comprar esos productos a un tercero. En esos casos, se requiere que la entidad reconozca los productos como un activo y reconozca un pasivo relacionado cuando el tercero compra el producto. El FASB destacó que aunque la NIIF 15 da lugar a una contabilización similar cuando el tercero actúa como un agente de la entidad (es decir, el tercero no obtiene el control de los productos), el Subtema 470-40 proporciona requerimientos explícitos para transacciones en la que no ha tenido lugar una venta.

Transición, fecha de vigencia y aplicación anticipada (párrafos C1 a C9)

Transición (párrafos C2 a C8)

- FC434 Los consejos decidieron que una entidad debería aplicar la NIIF 15 utilizando los siguientes métodos:
- (a) retroactivamente a cada periodo de presentación anterior presentado de acuerdo con la NIC 8 o el Tema 250 *Cambios y Correcciones de Errores Contables* sujeto a soluciones prácticas opcionales (véanse los párrafos FC435 a FC438); o
 - (b) retroactivamente con el efecto acumulado de la aplicación inicial de la NIIF 15 reconocido como un ajuste al saldo inicial de las ganancias acumuladas en la fecha de aplicación inicial (véanse los párrafos FC439 a FC444).

Aplicación retroactiva

- FC435 Los Proyectos de Norma de 2010 y 2011 propusieron que una entidad debería aplicar los requerimientos retroactivamente de acuerdo con la NIC 8 o el Tema 250. La aplicación retroactiva asegura que todos los contratos con clientes se reconocen y miden de forma congruente en el periodo actual y en los periodos comparativos presentados, independientemente de si esos contratos ser realizaron antes o después de que los requerimientos pasasen a estar vigentes. Además, la aplicación retroactiva proporciona a los usuarios de los estados financieros información útil sobre tendencias a lo largo del periodo actual y los periodos comparativos. La información recibida de los usuarios de los estados financieros confirmó que la aplicación retroactiva sería el enfoque de transición más útil para que ellos pudieran comprender las tendencias de los ingresos de actividades ordinarias.
- FC436 Al contrario de la información recibida de los usuarios de los estados financieros, muchos de los que respondieron comentaron que aplicar retroactivamente los requerimientos sería gravoso, especialmente para entidades con contratos a largo plazo o acuerdos de múltiples elementos grandes y complejos. Las principales preocupaciones que plantearon los que respondieron fueron las siguientes:
- (a) Puede no ser posible obtener información histórica de contratos que se terminaron según Normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias de las NIIF y los PCGA de los EE.UU. porque la información correspondiente no se ha conservado por la entidad.
 - (b) La aplicación de la NIIF 15 retroactivamente (concretamente en contratos terminados) puede no dar lugar a patrones significativamente diferentes de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias, y los costos significativos incurridos para confirmar este hecho no proporcionarían mucho beneficio a los usuarios de los estados financieros. Por ejemplo, para contratos que se consideraban terminados (como se evaluó según Normas sobre ingresos

de actividades ordinarias anteriores) varios años antes de la fecha de aplicación inicial, una entidad necesitaría, en teoría, obtener la información correspondiente para asegurar que no había efecto sobre el patrón de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias en los estados financieros en el año de aplicación inicial.

- (c) La presentación del efecto de la NIIF 15 en los años comparativos incurriría en costos de preparación y de auditoría significativos, porque un cambio en los ingresos de actividades ordinarias podría afectar a muchas otras partidas de los estados financieros (tales como impuestos diferidos, cuentas por cobrar, intereses y ganancias/pérdidas por diferencias de cambio), así como a partidas que hacen referencia a los ingresos de actividades ordinarias de una entidad en los estados financieros (tales como impuestos información legal y acuerdos financieros).
- (d) La información histórica necesaria para estimar los precios de venta independientes de los bienes o servicios en un contrato con muchas obligaciones de desempeño puede no existir.
- (e) Las entidades realizan suposiciones y estimaciones a lo largo de la vida del contrato, y puede no ser posible recrear las circunstancias aplicables históricamente sin el uso de la retrospectiva.

Aplicación retroactiva con soluciones prácticas (párrafos C4 a C6)

FC437 Los consejos decidieron que aunque la aplicación retroactiva impondría generalmente incrementos de los costos de preparación, esos costos se compensarían con el incremento del beneficio para los usuarios de los estados financieros. Por consiguiente, los consejos consideraron la forma en que se pudiera aliviar la carga de la aplicación retroactiva, conservando al mismo tiempo los beneficios de la comparabilidad y congruencia que proporcionaría la aplicación retroactiva. Para aliviar la carga de la transición sin sacrificar la comparabilidad, los consejos decidieron permitir que una entidad opte por usar una o más de las siguientes soluciones prácticas al aplicar la NIIF 15 de forma retroactiva.

Soluciones prácticas	Razones
<i>Reducción del número de contratos que requieren reexpresión^(a)</i>	
<p>Para contratos terminados antes de la fecha de la aplicación inicial de la NIIF 15, una entidad no reexpresará contratos que comiencen o terminan dentro del mismo periodo de presentación anual.</p>	<p>Para considerar si debe requerirse que una entidad revise y reexprese todos los contratos terminados antes de la fecha de la aplicación inicial, los consejos decidieron que la información de tendencia debe conservarse para los contratos terminados que abarquen periodos de presentación anuales. Por consiguiente, los consejos decidieron limitar la exención a solo los contratos que comiencen y terminen en el mismo periodo de presentación anual, porque el importe y calendario de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias relacionados con esos contratos no cambiaría entre periodos de presentación anuales. Los consejos destacaron que esta exención reduciría de forma significativa la carga de la transición en entidades que tienen un gran número de contratos a corto plazo.</p> <p>Una consecuencia de esta exención es que los ingresos de actividades ordinarias presentados en periodos intermedios antes y después de la fecha de vigencia no se contabilizarían necesariamente sobre una base comparable. Los consejos esperan que una entidad no optaría por utilizar esta exención si opera en un sector industrial en el que la comparación entre periodos de presentación intermedios es particularmente importante para los usuarios de los estados financieros.</p>

continúa...

...continuación

Soluciones prácticas	Razones
<i>Simplificación de la forma en que una entidad reexpresa los contratos con clientes^(b)</i>	
<p>Para contratos terminados antes de la fecha de aplicación inicial de la NIIF 15 y que tienen contraprestación variable, una entidad puede utilizar el precio de la transacción en la fecha en que se completó el contrato, en lugar de estimar los importes de contraprestación variable en los periodos de presentación comparativos.</p>	<p>La aplicación retroactiva total de la NIIF 15 de acuerdo con la NIC 8 o el Tema 250 requeriría que una entidad determine las estimaciones que habría hecho en cada uno de las fechas de presentación en los periodos comparativos. Los consejos consideraron que hacer esas estimaciones en los años comparativos incrementaría la complejidad y los costos de la aplicación retroactiva.</p> <p>Al permitir que una entidad utilice la retrospectiva para estimar la contraprestación variable, los consejos decidieron que se simplificaría la transición por las siguientes razones:</p> <p>(a) se reduciría la cantidad de información que una entidad necesitaría reunir a lo largo del periodo de transición; y</p> <p>(b) la entidad no necesitaría determinar el precio de la transacción al final de cada periodo.</p>

continúa...

...continuación

Soluciones prácticas	Razones
<i>Simplificación de la aplicación retroactiva de otros aspectos de los requerimientos</i>	
<p>Para todos los periodos de presentación anteriores a la fecha de la aplicación inicial de la NIIF 15 una entidad no necesita revelar el importe de los precios de la transacción asignados a las obligaciones de desempeño pendientes, ni una explicación de cuándo espera reconocer ese importe como ingresos de actividades ordinarias (como se especifica en el párrafo 120 de la NIIF 15).</p>	<p>Los consejos decidieron que la información a revelar sobre el importe de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño pendientes (como se requeriría por el párrafo 120 de la NIIF 15) no debe requerirse para periodos presentados antes de la fecha de la aplicación inicial de la NIIF 15 por las siguientes razones:</p> <p>(a) la información a revelar sería más útil para el periodo actual; y</p> <p>(b) la información a revelar podría ser gravosa de preparar para años comparativos, especialmente al tratar de evitar el uso de la retrospectiva para estimar el precio de la transacción y el calendario esperado de satisfacción de las obligaciones de desempeño.</p>
<p>(a) <i>Aclaraciones a la NIIF 15</i>, emitida en abril de 2016, modificó el párrafo C5 de la NIIF 15 para añadir una solución práctica adicional para permitir que una entidad no reexpres los contratos que estén completados al comienzo del primer periodo presentado. Esta solución práctica, si se aplica, reduciría adicionalmente el número de contratos que requieren reexpresión. Las consideraciones del IASB para añadir la solución práctica se explican en los párrafos FC445M y FC445N.</p> <p>(b) <i>Aclaraciones a la NIIF 15</i>, emitida en abril de 2016, modificó el párrafo C5 de la NIIF 15 y añadió el párrafo C7A para añadir una solución práctica adicional para simplificar la forma de reexpresar los contratos con clientes de una entidad que se modifican antes de la transición a la NIIF 15. Las consideraciones del IASB para añadir la solución práctica se explican en los párrafos FC445O a FC445R.</p>	

FC438 Como consecuencia de que las soluciones prácticas proporcionan alguna exención de la aplicación retroactiva de la NIIF 15, los consejos decidieron también complementar los requerimientos de información a revelar transitorios de la NIC 8 y del Tema 250 para requerir que una entidad proporcione información a revelar adicional si opta por utilizar una o más de las soluciones prácticas. Por consiguiente, el párrafo C6 de la NIIF 15 requiere que una entidad proporcione una explicación a los usuarios de los estados financieros sobre qué soluciones prácticas se usaron y, en la medida en que sea razonablemente posible, una evaluación cualitativa del efecto estimado de la aplicación de dichas soluciones prácticas.

Aplicación retroactiva con efecto acumulado reconocido en el periodo actual (párrafos C7 a C8)

- FC439 Los consejos decidieron desarrollar un método de transición alternativo para aliviar la carga de la aplicación retroactiva de la NIF 15 porque la información recibida de los preparadores y auditores indicaba que, aunque útil, las soluciones prácticas (véase el párrafo FC437) no mitigarían muchos de los problemas de implementación de un enfoque de transición retroactivo. Por el contrario, los usuarios de los estados financieros, generalmente apoyaron los requerimientos de la aplicación retroactiva con soluciones prácticas porque les proporcionaría información útil sobre la transición y les ayudaría en sus análisis de los estados financieros.
- FC440 Como consecuencia de esos puntos de vista diferentes, la transición fue uno de los temas tratados en cuatro seminarios sobre información a revelar y transición que se realizaron al final de 2012 con usuarios y preparadores de los estados financieros (véase el párrafo FC328). Durante esos seminarios, los usuarios de los estados financieros reconocieron que podría ser apropiado otro método de transición para aliviar la carga de la transición; sin embargo, enfatizaron su necesidad de información de tendencias, independientemente del método utilizado.
- FC441 Después de considerar esta información recibida, los consejos decidieron que como una alternativa a la aplicación retroactiva con soluciones prácticas, una entidad podría aplicar la NIF 15 (incluyendo los requerimientos para costos) retroactivamente, con el efecto acumulado de la aplicación inicial de la NIF 15 reconocido en el año actual (denominado como método de transición de las “actualizaciones acumuladas”). Específicamente, el efecto acumulado sería un ajuste al saldo inicial apropiado del patrimonio en el año de la aplicación inicial (es decir, los años comparativos no se reexpresarían) para contratos que no estén terminados en la fecha de la aplicación inicial.¹² (Los consejos aclararon que un contrato terminado es un contrato que la entidad ha ejecutado totalmente de acuerdo con los requerimientos de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias en vigor antes de la fecha de aplicación inicial. Por ello, un contrato completo incluiría un contrato para el cual el desempeño de la entidad se completó pero hubo un cambio en el precio de la transacción después de la fecha de aplicación inicial.)¹³ Los consejos observaron que el método de transición de las actualizaciones acumuladas responde a la información recibida de los auditores y preparadores eliminando la necesidad de reexpresar periodos anteriores y por ello reduciendo costos.

12 *Aclaraciones a la NIF 15*, emitida en abril de 2016, modificó el párrafo C7 de la NIF 15 para permitir que una entidad use el método de transición descrito en el párrafo C3(b) para aplicar la NIF 15 (a) solo a contratos que no están completados en la fecha de la aplicación inicial (como se requería originalmente en el párrafo C7 cuando se emitió la NIF 15); o (b) a todos los contratos incluyendo los contratos completados en la fecha de aplicación inicial. Las consideraciones del IASB para modificar el párrafo C7 se explican en los párrafos FC445J a FC445L.

13 El FASB posteriormente decidió modificar la definición de un contrato completado como un contrato para el cual todos o sustancialmente todos los ingresos de actividades ordinarias se reconocieron de acuerdo con las guías de ingresos de actividades ordinarias que estaban vigentes antes de la fecha de aplicación inicial del Tema 606. Las consideraciones del IASB para decidir no modificar la definición, junto con una visión global de las consideraciones del FASB para modificar la definición, se explican en los párrafos FC445C a FC445I.

NIIF 15 FC

- FC442 Los consejos destacaron que la aplicación del método de transición de las actualizaciones acumuladas da lugar a la presentación congruente de los contratos según las NIIF y los PCGA de los EE.UU. previos durante los años comparativos y en la presentación congruente de los contratos sin completar todavía en la fecha de la aplicación inicial según la NIIF 15 en el año actual. Sin embargo, puesto que la información comparativa no se reexpresará según el método de transición de actualizaciones acumuladas, los consejos decidieron requerir información a revelar adicional para ayudar a los usuarios de los estados financieros a comprender el efecto sobre la información de tendencias. Por consiguiente, cuando una entidad utiliza el método de transición de actualizaciones acumuladas, se le requiere que revele la información siguiente para los periodos de presentación que incluye la fecha de aplicación inicial:
- (a) el importe por el cual se ve afectada cada partida de los estados financieros en el año actual como consecuencia de que la entidad aplica la NIIF 15 en lugar de las Normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias de las NIIF; e
 - (b) una explicación de las razones para los cambios significativos en las partidas de los estados financieros.
- FC443 En otras palabras, para proporcionar la información a revelar requerida, una entidad aplicaría la NIIF 15 y las Normas sobre ingresos de actividades ordinarias anteriores en el año de aplicación inicial. A pesar de requerir que una entidad contabilice las transacciones sobre ingresos de actividades ordinarias en el año de aplicación inicial utilizando dos juegos diferentes de requerimientos contables, los consejos decidieron que este método reduciría el costo global de aplicar la NIIF 15, a la vez que proporcionaría la información sobre tendencias que era solicitada por los usuarios de los estados financieros.
- FC444 Los consejos también consideraron otros métodos de transición como alternativas al método de las actualizaciones acumuladas para tratar de aliviar la carga de la aplicación retroactiva. Por ejemplo, los consejos consideraron requerir un enfoque prospectivo que requeriría que la entidad aplicase la NIIF 15 solo a contratos nuevos o a los que estén modificados de forma significativa a partir de la fecha de aplicación inicial. Sin embargo, los consejos rechazaron este enfoque porque la aplicación prospectiva no daría lugar a la presentación congruente de los contratos existentes y de los nuevos y, por ello, reduciría la comparabilidad. Además, este enfoque no proporcionaría información de tendencias útil para los usuarios de los estados financieros hasta que los contratos existentes hayan sido satisfechos totalmente después de la fecha de aplicación inicial. Además, los consejos observaron que este enfoque requeriría que algunas entidades incurrieran en costos significativos de mantenimiento de dos sistemas contables para contratos que están contabilizados de acuerdo con la NIIF 15 y las Normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias de las NIIF hasta que todos los contratos existentes hayan sido terminados, lo que llevaría muchos años a las entidades con contratos a largo plazo.

Otra exención

- FC445 Si una entidad aplica la NIIF 15 retroactivamente de acuerdo con el párrafo C3(a) de la NIIF 15 (es decir, sin elegir el uso del método de transición de las actualizaciones acumuladas), se *reexpresaría* la información comparativa. Por consiguiente, el IASB aclaró que si una entidad aplica la NIIF 15 de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo C3(a) no se requiere que proporcione la información a revelar de transición por el año corriente del párrafo 28(f) de la NIC 8.

Aclaraciones a la NIIF 15 (modificaciones emitidas en abril de 2016)

- FC445A Los consejos analizaron las solicitudes de algunos interesados sobre una exención de transición adicional con respecto a (a) la contabilización de un contrato completado [como se define en el párrafo C2(b)] en la transición a la NIIF 15; y (b) la contabilización de las modificaciones de un contrato que tuvo lugar antes de la transición a la NIIF 15. El IASB decidió (a) ampliar la aplicación del método de transición descrito en el párrafo C3(b) permitiendo que una entidad elija aplicar la NIIF 15 a todos los contratos incluyendo los contratos completados; y (b) proporcionar una exención de transición a las modificaciones de contratos. El FASB decidió realizar modificaciones similares al Tema 606. El IASB adicionalmente decidió permitir que una entidad utilice el método de transición descrito en el párrafo C3(a) no reexpresen los contratos completados al comienzo del primer periodo presentado. Los párrafos siguientes explican las consideraciones de los consejos para proporcionar las soluciones prácticas adicionales.

Contratos completados

- FC445B Los consejos consideraron las siguientes cuestiones sobre los requerimientos de transición de la NIIF 15 con respecto a un contrato completado:
- (a) Definición y contabilización de un contrato completado.
 - (b) Provisión a una entidad que utilice el párrafo C3(b) de la NIIF 15 de una opción de aplicar la NIIF 15 a todos los contratos incluyendo los contratos completados en la fecha de aplicación inicial.
 - (c) Permiso para que una entidad que aplique el párrafo C3(a) de la NIIF 15 no reexpresen los contratos completados al comienzo del primer periodo presentado.

Definición y contabilización de un contrato completado.

- FC445C Algunos interesados, principalmente de los EE.UU. destacaron las dificultades potenciales con respecto a la definición de un contrato completado de acuerdo con el párrafo C2(b) y la contabilización de un contrato completado una vez que la NIIF 15 pase a estar vigente. No tenían claro si los consejos pretendían que cualquier ingreso de actividades ordinarias no reconocido anteriormente por un contrato completado que no adapte a la NIIF 15 continuaría contabilizándose de acuerdo con las Normas sobre ingresos de actividades ordinarias anteriores. Además, sobre la referencia a las palabras “transferidos

NIIF 15 FC

todos los bienes o servicios” en la definición de un contrato completado, comentaron que:

- (a) *Transferencia* de bienes o servicios es un concepto que se introduce en la NIIF 15 y que no existe en Normas sobre ingresos de actividades ordinarias anteriores.
- (b) No está claro cómo una entidad continuaría contabilizando un contrato completado de acuerdo con las Normas sobre ingresos de actividades ordinarias anteriores, que se derogarían una vez la NIIF 15 pase a estar vigente.
- (c) Las consideraciones de los consejos explicadas en el párrafo FC444 para rechazar un método de transición prospectivo no apoyaban el uso de las Normas sobre ingresos de actividades ordinarias anteriores, una vez la NIIF 15 pase a estar vigente. Como explicaba en párrafo FC444, una de las razones para rechazar el método de transición prospectivo era los “costos significativos de mantenimiento de dos sistemas contables...hasta que todos los contratos existentes hayan sido terminados, lo que llevaría muchos años a las entidades con contratos a largo plazo”.

FC445D El IASB concluyó que no era necesario cambiar la definición de un contrato completado para abordar la cuestión planteada. En relación con las palabras “transferidos todos los bienes o servicios” en la definición de un contrato completado, el IASB destacó que no pretendía que una entidad aplicara el concepto de “transferencia del control” de la NIIF 15 a bienes o servicios identificados de acuerdo con Normas sobre ingresos de actividades ordinarias anteriores. El IASB destacó que el párrafo FC441 hacía referencia al desempeño de acuerdo con las Normas sobre ingresos de actividades ordinarias anteriores. Por consiguiente, en muchas situaciones el término “transferido” significaría “entregado” dentro del contexto de los contratos para venta de bienes y “realizado” dentro del contexto de contratos de prestación de servicios y de construcción. En algunas situaciones, la entidad usaría el juicio al determinar si ha transferido bienes o servicios al cliente. Por ejemplo, una entidad podría necesitar utilizar el juicio para determinar cuándo ha transferido los derechos a usar sus activos (por ejemplo, derechos concedidos dentro de un acuerdo de licencia), porque no existen guías específicas sobre la transferencia entrega de derechos en la NIC 18.

FC445E El IASB observó que si una entidad opta por no aplicar la NIIF 15 a contratos completados de acuerdo con el párrafo C5(a)(ii) o el párrafo C7 modificado, solo se incluyen en la transición contratos que no son contratos completados. La entidad continuaría contabilizando los contratos completados de acuerdo con sus políticas contables basadas en Normas sobre ingresos de actividades ordinarias anteriores. La decisión del IASB, cuando emitió la NIIF 15 en mayo de 2014 fue no requerir que una entidad aplique la NIIF 15 de forma prospectiva o retroactiva a contratos completados.

- FC445F Además, el IASB también observó que su razonamiento para rechazar un método de transición prospectivo debido a los costos de mantener dos sistemas es menos relevante para los contratos completados por dos razones: Primero, el IASB espera que el volumen de contratos completados con ingresos de actividades ordinarias sin reconocer en la fecha de transición a la NIIF 15 sea significativamente menor que el de todos los contratos en vigor que se incluirían en la transición a la NIIF 15. Segundo, para muchos contratos completados, el IASB no espera que la contabilización según Normas sobre ingresos de actividades ordinarias anteriores continúe por muchos años después de la transición, porque los bienes o servicios han sido transferidos antes de la transición a la NIIF 15.
- FC445G Algunos interesados expresaron una opinión de que la contabilización de los contratos completados usando las Normas sobre ingresos de actividades ordinarias anteriores después de que la NIIF 15 pase a estar vigente no proporcionaría información financiera útil a los usuarios de los estados financieros. Al desarrollar el método de transición descrito en el párrafo C3(b), los consejos consideraron la información recibida de los usuarios de los estados financieros y decidieron requerir que una entidad proporcione información a revelar adicional para ayudar a los usuarios a comprender el efecto de ese método de transición sobre la información de tendencias (véanse los párrafos FC442 y FC443). El IASB observó que como parte de la información a revelar requerida por el párrafo C8, una entidad podría proporcionar información adicional sobre el importe de ingresos de actividades ordinarias reconocidos usando Normas sobre ingresos de actividades ordinarias anteriores, si concluye que esta información sería útil a los usuarios. Además, al seleccionar un método de transición, el IASB espera que una entidad considerara si el método de transición seleccionado proporciona información útil a los usuarios de sus estados financieros. Si la entidad fuera a concluir que excluyendo los contratos completados de la transición a la NIIF 15 no proporcionaría información útil a los usuarios, y si eso es una consideración importante para la entidad, entonces dicha entidad podría decidir incluir los contratos completados en su transición a la NIIF 15.
- FC445H El FASB decidió modificar el Tema 606 para definir un contrato completado como un contrato para el cual todos (o sustancialmente todos) los ingresos de actividades ordinarias fueron reconocidos de acuerdo con Normas sobre ingresos de actividades ordinarias anteriores. El FASB considera que el objetivo de las guías de transición del Tema 606 debe ser asegurar que todos (o sustancialmente todos) los ingresos de actividades ordinarias de contratos con clientes que se reconozcan después de la transición al Tema 606 deben reconocerse de acuerdo con el Tema 606. Por consiguiente, el FASB decidió modificar la definición de un contrato completado de forma que una entidad aplicaría el Tema 606 a todos los contratos para los que todos (o sustancialmente todos) los ingresos de actividades ordinarias no fueron reconocidos según Normas sobre ingresos de actividades ordinarias anteriores. El FASB reconoció que una entidad necesitaría aplicar el juicio en algunos casos para determinar si un contrato está completado.

NIIF 15 FC

FC445I El IASB observó que las decisiones diferentes de los consejos con respecto a las modificaciones a la definición de un contrato completado dan lugar a una diferencia entre la NIIF 15 y el Tema 606. Sin embargo, el IASB destacó que una entidad podría evitar las consecuencias de las definiciones diferentes optando por aplicar la NIIF 15 de forma retroactiva a todos los contratos incluyendo los contratos completados (véase el párrafo FC445K).

Provisión a una entidad que utilice la NIIF 15 de acuerdo con el párrafo C3(b) de una opción de aplicar la NIIF 15 a todos los contratos incluyendo los contratos completados en la fecha de aplicación inicial.

FC445J Los consejos decidieron modificar el párrafo C7 para proporcionar a una entidad una alternativa para aplicar la NIIF 15, de acuerdo con el párrafo C3(b) bien (a) solo a contratos que no son contratos completados en la fecha de aplicación inicial (que era el requerimiento original del párrafo C7 cuando se emitió la NIIF 15); o (b) a todos los contratos incluyendo los contratos completados en la fecha de aplicación inicial. Los consejos reconocieron que esta alternativa podría dar lugar a una disminución de la comparabilidad entre entidades. Sin embargo, los consejos observaron que la aplicación del método de transición descrito en el párrafo C3(b) a todos los contratos, incluyendo contratos completados, en la fecha de aplicación inicial podría dar lugar a información financiera que sea más comparable con información financiera proporcionada por entidades que usan el método de transición descrito en el párrafo C3(a). Además, el IASB observó que cualquier disminución en la comparabilidad entre entidades debido a que la alternativa será transitoria.

FC445K El IASB también observó que:

- (a) una entidad que desee utilizar el método de transición descrito en el párrafo C3(b) y también evitar las consecuencias de las diferentes definiciones de un contrato completado en la NIIF 15, y el Tema 606 podría elegir aplicar la NIIF 15, de acuerdo con el párrafo C3(b) a todos los contratos incluyendo los contratos que estén completados en la fecha de aplicación inicial; y
- (b) algunas entidades encontrarán la aplicación del método de transición descrito en el párrafo C3(b) a todos los contratos menos compleja operativamente que continuar contabilizando los contratos completados según Normas sobre ingresos de actividades ordinarias y todos los demás contratos según la NIIF 15, o usando el método descrito en el párrafo C3(a).

FC445L El FASB observó que permitir la alternativa podría ayudar a mitigar algunas de las consecuencias para la información financiera no previstas que algunas entidades podrían experimentar como resultado de sus modificaciones en la definición de un contrato completado.

Permiso para que una entidad que aplique la NIIF 15 de acuerdo con el párrafo C3(a) no reexpres los contratos completados al comienzo del primer periodo presentado

- FC445M El IASB decidió proporcionar una solución práctica adicional para permitir que una entidad que aplique la NIIF 15 de acuerdo con el párrafo C3(a) no reexpres los contratos que sean contratos completados al comienzo del primer periodo presentado. El IASB destacó que reducir la población de contratos a los que se aplica la NIIF 15 (la consecuencia de aplicar esta solución práctica) podría reducir el esfuerzo y costo de la aplicación inicial de la NIIF 15. Además, el IASB observó que una solución práctica similar es dada actualmente a las entidades que adoptan por primera vez las NIIF por el párrafo D35 de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*.
- FC445N El FASB decidió no proporcionar una solución práctica similar en las guías de transición porque concluyó que la aplicación de esta solución no representaría fielmente la aplicación retroactiva completa del Tema 606. El IASB reconoció que la solución podría afectar la comparabilidad de la información financiera según el método de la retroactividad completa, pero concluyó que esto sería superado por el beneficio proporcionado por la reducción de los costos de transición.

Contratos modificados

- FC445O Algunos interesados destacaron que la aplicación de los requerimientos de los párrafos 20 y 21 de la NIIF 15 a modificaciones de contratos pasados podría ser compleja, especialmente si la entidad tiene contratos a largo plazo que se modifican con frecuencia. Para simplificar la forma en que una entidad aplique de forma retroactiva la NIIF 15 a sus contratos con clientes, los consejos decidieron proporcionar una solución práctica adicional que permitiría que una entidad utilice el razonamiento en retrospectiva al evaluar modificaciones de contratos al hacer la transición a la NIIF 15. Por consiguiente, al reexpresar contratos en la transición a la NIIF 15, una entidad podría (a) seguir los requerimientos de los párrafos 20 y 21, o (b) utilizar la nueva solución práctica del párrafo C5(c) de la NIIF 15. La nueva solución práctica permite que la entidad refleje el efecto agregado de todas las modificaciones de contratos pasados al identificar las obligaciones de desempeño, y determinar y asignar el precio de la transacción, en lugar de contabilizar los efectos de cada modificación del contrato por separado. Los consejos observaron que esta solución práctica proporcionaría algún alivio de costos y todavía daría lugar a información financiera que se alinearía estrechamente con la información financiera que estaría disponible según la NIIF 15 sin la solución.
- FC445P Las conclusiones de los consejos sobre la fecha a la que debe aplicarse esta solución práctica no están totalmente coordinadas. Ambos consejos decidieron que una entidad que aplique la NIIF 15 de acuerdo con el párrafo C3(a) debería aplicar la solución práctica al comienzo del primer periodo presentado. Para una entidad que aplica el Tema 606 de acuerdo con el párrafo 60610651(d)(2) (equivalente al párrafo C3(b) de la NIIF 15), el FASB decidió que la entidad debería aplicar la solución práctica en la fecha de aplicación inicial. Sin embargo, el IASB decidió que una entidad que aplique la NIIF 15 de acuerdo

NIIF 15 FC

con el párrafo C3(b) podría aplicar la solución práctica al comienzo del primer periodo presentado o (b) a la fecha de la aplicación inicial.

FC445Q El IASB observó que sin la elección de la fecha en la que se aplica la solución práctica, las entidades que apliquen la NIIF 15, de acuerdo con el párrafo C3(b), especialmente entidades con un gran número de contratos sujetos a modificaciones frecuentes (por ejemplo, algunas compañías de telecomunicaciones), podrían tener dificultades prácticas si se les requiere que esperen hasta la fecha de aplicación inicial para concretar el efecto acumulado de modificaciones de contratos pasadas. Esto es debido al gran número de contratos que tendrían que ser evaluados en un periodo de tiempo relativamente corto. Dichas entidades destacaron que el beneficio de la solución práctica se vería considerablemente restringido si pueden concretar el efecto acumulado de las modificaciones de contratos pasadas antes de la fecha de aplicación inicial de la NIIF 15. El IASB observó que esta decisión crea una diferencia entre la NIIF 15 y el Tema 606. Sin embargo, una entidad que aplique la NIIF 15, de acuerdo con el párrafo C3(b) podría evitar los resultados de información diferentes entre la NIIF 15 y el Tema 606 optando por aplicar la solución práctica en la fecha de la aplicación inicial.

FC445R Los consejos consideraron, pero rechazaron, permitir que una entidad contabilice las obligaciones de desempeño no satisfechas en un contrato modificado en la transición como si el contrato original estuviera terminado y el contrato nuevo creado en la fecha de la transición. Esto sería más fácil de calcular porque elimina la necesidad de evaluar los efectos de las modificaciones anteriores a la transición a la NIIF 15. Según este enfoque, el importe de la contraprestación asignada a las obligaciones de desempeño no satisfechas sería la contraprestación total comprometida por el cliente (incluyendo los importes ya recibidos) menos los importes ya reconocidos como ingresos de actividades ordinarias según Normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias. Aunque esto puede reducir de forma significativa el costo y complejidad de aplicar los requerimientos de transición a las modificaciones de contratos, el enfoque se rechazó por los consejos porque podría dar lugar a información financiera que difiriera de forma significativa de la de la NIIF 15 sin la solución.

Transición a Aclaraciones a la NIIF 15

FC445S El IASB decidió requerir que una entidad aplique las modificaciones a la NIIF 15 de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8. Para alcanzar su decisión de requerir la aplicación retroactiva, el IASB observó que las modificaciones pretendían aclarar las intenciones del IASB al desarrollar los requerimientos de la NIIF 15 en lugar de cambiar los principios subyacentes de la NIIF 15. El IASB decidió no permitir la aplicación prospectiva de las modificaciones porque esto reduciría la comparabilidad en los casos limitados en que las modificaciones puedan dar lugar a cambios en la aplicación de una entidad de la NIIF 15. Esto es congruente con la información recibida de los usuarios de los estados financieros durante el desarrollo de la NIIF 15 destacando que la aplicación retroactiva sería un método de transición útil para comprender las tendencias de los ingresos de actividades ordinarias.

- FC445T Al requerir que una entidad utilice las modificaciones como si hubieran sido incluidas en la NIIF 15 en la fecha de aplicación inicial, el IASB observó que:
- (a) Si una entidad aplica la NIIF 15 y *Aclaraciones a la NIIF 15* en la misma fecha, los efectos de la utilización de las modificaciones se reflejarían en los de la aplicación inicial de la NIIF 15.
 - (b) Si la entidad utiliza *Aclaraciones a la NIIF 15* después de la fecha de aplicación inicial de la NIIF 15, los efectos de la aplicación inicial de la NIIF 15 se reexpresarían por los efectos, si los hubiera, de la aplicación inicial de las modificaciones.
- FC445U El resultado de la aplicación retroactiva de *Aclaraciones a la NIIF 15* dependerá del método de transición que elija una entidad cuando aplique por primera vez la NIIF 15. La elección del método de transición determinará, por ejemplo, si los periodos anteriores a la fecha de aplicación inicial de la NIIF 15 están reexpresados, así como el importe y fecha del ajuste a las ganancias acumuladas. La aplicación retroactiva de *Aclaraciones a la NIIF 15* afectará solo a los periodos sobre los que se informa y a los contratos en los que se aplica la NIIF 15. Por ejemplo, considérese una entidad que aplica la NIIF 15 de acuerdo con el párrafo C3(b) a 1 de enero de 2017 y *Aclaraciones a la NIIF 15* a 1 de enero de 2018. La aplicación retroactiva de *Aclaraciones a la NIIF 15* no requeriría la reexpresión de la información financiera antes del 1 de enero de 2017 por el efecto de las modificaciones. Cualquier efecto por aplicación de las modificaciones se incluiría en un efecto acumulado reexpresado al 1 de enero de 2017.

Fecha de vigencia y aplicación anticipada (párrafos C1 a C1B)

Fecha de vigencia¹⁴

- FC446 En el Proyecto de Norma de 2011, los consejos indicaron que la fecha de vigencia de la NIIF 15 se establecería para asegurar que el comienzo del primer periodo comparativo para el que se requiere que una entidad presente dos periodos anuales comparativos (además del periodo anual actual) fuera después de que se emitan los requerimientos finales. Los consejos desarrollaron este enfoque en respuesta a la información recibida de partes interesadas a través de un número de actividades, incluyendo:
- (a) la Solicitud de Opiniones del IASB sobre *Fechas de Vigencia y Métodos de Transición* y el Documento de Discusión del FASB *Fechas de Vigencia y Métodos de Transición* (octubre de 2010);
 - (b) el cuestionario de difusión para inversores conjunto de los consejos (abril de 2011); e
 - (c) las consultas con preparadores y proveedores de sistemas de 2010 y 2011.

¹⁴ Los consejos posteriormente difirieron la fecha de vigencia de la NIIF 15 y el Tema 606 por un año. Véanse los párrafos FC453A a FC453H.

NIIF 15 FC

- FC447 Sobre la base de la fórmula propuesta para establecer la fecha de vigencia y de la fecha de emisión estimada de la NIIF 15 en el momento de su decisión, los consejos habrían establecido la fecha de vigencia como el 1 de enero de 2016. Sin embargo, muchos de los que respondieron, incluyendo los de sectores industriales para los que podrían requerirse cambios significativos en procesos y sistemas para cumplir con la NIIF 15 (por ejemplo, en los sectores industriales de las telecomunicaciones y del software), indicaron que la fórmula propuesta no les proporcionaría un tiempo adecuado. Específicamente, los que respondieron explicaron que proporcionar solo un periodo corto antes del primer periodo comparativo no sería suficiente para asegurar que los procesos y sistemas estuvieran listos para captar la información que se requeriría para aplicar la NIIF 15 de forma retroactiva. Algunos de los que respondieron explicaron, además, que debido al gran volumen de contratos de sus negocios, sería mucho más efectivo en términos de costos procesar la información en tiempo real para asegurar que los ajustes a los estados financieros se calcularan durante el periodo de transición, en lugar de intentar calcular retroactivamente los ajustes en la fecha de aplicación inicial.
- FC448 Los consejos consideraron si su decisión de permitir un método de transición alternativo (véanse los párrafos FC439 a FC444) proporcionaría exención suficiente para que una fecha de vigencia del 1 de enero de 2016 fuera apropiada. Sin embargo, los consejos destacaron que si un contrato no se ha terminado en la fecha de aplicación inicial, la entidad necesitaría aplicar la NIIF 15 a ese contrato en su totalidad para calcular el efecto acumulado que se reconocería en las ganancias acumuladas iniciales en el año de aplicación inicial. Los consejos destacaron que los sectores industriales que serían más afectados generalmente tienen contratos con duraciones que darían lugar a que dichos sectores industriales todavía tuvieran solo unos pocos meses para preparar sus procesos y sistemas para captar la información requerida en tiempo real.
- FC449 Por consiguiente, el FASB decidió requerir que una entidad cotizada aplique el Tema 606 para periodos de presentación anuales que comiencen después del 15 de diciembre de 2016 y el IASB decidió requerir que una entidad aplique la NIIF 15 para periodos de presentación anual que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Aunque las fechas de vigencia no son idénticas, los consejos destacaron que esta diferencia ha procedido de precedentes de las NIIF y los PCGA de los EE.UU. Además, la diferencia no es significativa y los consejos no esperaban que diera lugar a una diferencia en la forma en que una entidad considera la fecha de vigencia.
- FC450 Los consejos reconocieron que el periodo de tiempo en el que se emitió la NIIF 15 hasta su fecha de vigencia es mayor que el usual. Sin embargo, en este caso, los consejos decidieron que una fecha de vigencia retrasada es apropiada debido a los atributos únicos de la NIIF 15, incluyendo el amplio rango de entidades que se verán afectadas y el efecto potencialmente significativo que un cambio en el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias tiene sobre otras partidas de los estados financieros.

- FC451 Para asegurar la congruencia con los requerimientos del IASB en la NIC 34, el FASB aclaró que el primer juego de información financiera intermedia en que se aplicará el Tema 606 es el primer conjunto de información financiera intermedia posterior a la fecha de vigencia (es decir, el 31 de marzo de 2017 para una entidad con calendario anual). El FASB también decidió que esto es apropiado debido a los plazos relativamente largos que se ha proporcionado a las entidades.

Aplicación anticipada

- FC452 El FASB decidió no permitir que las entidades apliquen el Tema 606 anticipadamente, porque hacerlo habría reducido la comparabilidad de la información financiera en el periodo hasta la fecha de aplicación inicial.¹⁵ Aunque el IASB estuvo de acuerdo en que permitir la aplicación anticipada reduciría la comparabilidad de la información financiera en el periodo hasta la fecha de aplicación inicial, el IASB destacó que la NIIF 15 mejora la contabilización de los ingresos de actividades ordinarias en áreas en las que había pocas guías según Normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias y, por ello, no debe impedirse a las entidades aplicar la NIIF 15 antes de su fecha de vigencia. Además, el IASB destacó que la NIIF 15 debería resolver algunas cuestiones urgentes de la práctica que surgen de los requerimientos de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias. Por ejemplo, los requerimientos para determinar si una obligación de desempeño se satisface a lo largo del tiempo debería abordar la diversidad actual en la práctica asociada con la aplicación de la interpretación de las NIIF en la construcción de inmuebles.
- FC453 Los consejos observaron que la decisión solo del IASB de permitir la aplicación anticipada no debe dar lugar a diferencias después de la fecha de aplicación inicial de la contabilización de los ingresos de actividades ordinarias entre las entidades que aplican los PCGA de los EE.UU. y los que aplican las NIIF aplicando la NIIF 15 de forma anticipada, incluso para contratos que eludan la fecha de aplicación inicial.

Diferimiento de la fecha de vigencia (modificación emitida en septiembre de 2015)

- FC453A Después de emitir la NIIF 15 y el Tema 606, el IASB y el FASB formaron un Grupo de Recursos de Transición (GRT) conjunto para el Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias para apoyar la implementación de la Norma. El GRT trató las cuestiones propuestas por los interesados y su análisis de cinco temas indicó diferencias potenciales de opinión sobre cómo implementar los requerimientos de la NIIF 15. Por consiguiente, los temas se analizaron por los consejos y cada uno decidió proponer modificaciones específicas a la NIIF 15 y el Tema 606. El IASB publicó un Proyecto de Norma *Aclaraciones a la NIIF 15* publicado en julio de 2015. A la luz de esas modificaciones propuestas, el IASB y el FASB debatieron por separado la posibilidad de diferir de la fecha de vigencia de la Norma.

¹⁵ El FASB posteriormente modificó el Tema para permitir a todas las entidades aplicar la Norma de forma anticipada para periodos anuales que comiencen después del 15 de diciembre de 2016. Véase el párrafo FC453H.

NIIF 15 FC

- FC453B El IASB observó que cambiar la fecha de vigencia de una Norma poco después de su emisión crea incertidumbre en los interesados y tiene el potencial de sentar un mal precedente. La fecha de vigencia se establece después de considerar la información obtenida en el proceso de exposición pública sobre el tiempo necesario para implementar los requerimientos. En consecuencia, el IASB consideraría cambiar la fecha de vigencia solo en circunstancias excepcionales. El IASB destacó que ya había otorgado una cantidad considerable de tiempo entre la emisión de la NIIF 15 y la fecha de vigencia, previendo que se requeriría que algunas entidades cambiasen sus procesos y sistemas de tecnología de la información al aplicar la Norma. El IASB ha proporcionado también una exención sustancial en la transición a la NIIF 15, dando a las entidades una gama de métodos de transición, uno de los cuales no involucra la reexpresión de la información financiera comparativa. Además, el IASB observó que las modificaciones propuestas en el párrafo FC453A se espera que aclaren, en lugar de cambiar, los requerimientos de la Norma.
- FC453C No obstante, el IASB decidió proponer el retraso de la fecha de vigencia de la NIIF 15 por un año al 1 de enero de 2018, debido a la combinación de los siguientes factores que dan lugar a que las circunstancias que rodean la implementación de la NIIF 15 sean excepcionales:
- (a) El IASB reconoció que, aunque pretendían proporcionar claridad, las modificaciones propuestas a la NIIF 15, destacadas en el párrafo FC453A, pueden afectar algunas entidades que desearan aplicar las modificaciones al mismo tiempo que apliquen por primera vez la NIIF 15. Dichas entidades es probable que deseen evitar informar de cambios en los ingresos de actividades ordinarias al implementar por primera vez la Norma y después, dentro de un año o dos, potencialmente informar de cambios adicionales en los ingresos de actividades ordinarias como resultado de aplicar las modificaciones a la Norma. Para esas entidades, posponer la fecha de vigencia por un año proporcionaría tiempo adicional para implementar cualquier modificación a la Norma.
 - (b) La NIIF 15 se emitió más tarde de lo que se había previsto cuando el IASB estableció la fecha de vigencia de la Norma, la cual absorbió parte del tiempo de implementación que las entidades esperaban tener.
 - (c) La NIIF 15 es una Norma que converge con el Tema 606— aunque esta no fue la única consideración, el IASB observó que hay beneficios para un amplio rango de interesados en conservar una fecha de vigencia que esté alineada con la fecha de vigencia del Tema 606.
- FC453D Por consiguiente, el IASB publicó el Proyecto de Norma *Fecha de Vigencia de la NIIF 15* en mayo de 2015 proponiendo diferir la fecha de vigencia de la NIIF 15 por un año.
- FC453E El IASB concluyó que el retraso de un año sería suficiente, en términos de proporcionar tiempo adicional para implementar la NIIF 15. Los miembros del IASB observaron que la emisión de la NIIF 15 en mayo de 2014 había sido posterior a lo previsto en algunos meses y no en años. Por consiguiente, un

diferimiento de la fecha de vigencia de la NIIF 15 por más de un año retrasaría de forma innecesaria la transición de muchas entidades a una nueva Norma que el IASB considera una mejora sustancial de la información financiera.

- FC453F Casi todos los que respondieron al Proyecto de Norma estuvieron de acuerdo con la propuesta de diferir la fecha de vigencia de la NIIF 15, por una o más de las razones señaladas por el IASB, destacando algunos la naturaleza excepcional de las circunstancias que rodean la implementación de la NIIF 15. La mayoría estuvo de acuerdo en que un año de retraso debe ser suficiente y mejoraría la calidad de la implementación.
- FC453G A la luz de la información recibida, el IASB confirmó su decisión de diferir la fecha de vigencia de la Norma. El IASB no cambió su decisión anterior de permitir la aplicación anticipada de la NIIF 15.
- FC453H Por motivos similares a los considerados por el IASB, el FASB emitió una Actualización de Normas de Contabilidad 2015-14 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes (Tema 606): Diferimiento de la Fecha de Vigencia* en agosto de 2015 que también difiere la fecha de vigencia del Tema 606 para todas las entidades por un año. Por consiguiente, se requeriría que una entidad cotizada aplique el Tema 606 para los periodos anuales sobre los que se informa que comiencen después del 15 de diciembre de 2017. El FASB decidió permitir la aplicación anticipada del Tema 606, para todas las entidades, pero, para una entidad cotizada, no antes de la fecha de vigencia original del Tema 606 (es decir, los periodos anuales sobre los que se informa que comiencen después del 15 de diciembre de 2016).

Aclaraciones a la NIIF 15 (modificaciones emitidas en abril de 2016)

- FC453I Como explicaba el párrafo FC453C, una de las consideraciones del IASB al diferir la fecha de vigencia de la NIIF 15 del 1 de enero 2017 al 1 de enero de 2018 era que el diferimiento proporcionaría tiempo adicional a las entidades que desean implementar *Aclaraciones a la NIIF 15* junto con la NIIF 15. Por consiguiente, el IASB establece una fecha de vigencia para *Aclaraciones a la NIIF 15* coordinada con la fecha de vigencia revisada de la NIIF 15.
- FC453J Además, el IASB decidió que debe permitirse que una entidad aplique *Aclaraciones a la NIIF 15* antes de su fecha de vigencia. Esto permitiría que una entidad opte por:
- (a) Aplicar *Aclaraciones a la NIIF 15* en la misma fecha en que utiliza por primera vez la NIIF 15; o
 - (b) Aplicar *Aclaraciones a la NIIF 15* en una fecha posterior a la de utilización por primera vez de la NIIF 15.

En otras palabras, una entidad que ha decidido aplicar de forma anticipa la NIIF 15 tendría la flexibilidad de utilizar *Aclaraciones a la NIIF 15* junto con la Norma o en una fecha posterior.

Análisis de los efectos probables de la NIIF 15

FC454 El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios de los estados financieros a la hora de tomar sus decisiones económicas. Para alcanzar ese objetivo, los consejos intentaron asegurar que los nuevos requerimientos cumplan una necesidad significativa y que los beneficios globales para la toma de decisiones económicas que procederían de la mejora de la información financiera justifiquen los costos de proporcionar esta información. Por ejemplo, los consejos consideran la ventaja comparativa que los preparadores tienen al desarrollar información, en comparación con los costos en los que incurrirían los usuarios de los estados financieros para desarrollar información sustitutiva. En esta evaluación, los consejos reconocen que los costos de implementar una norma nueva pueden no ser compartidos uniformemente por los participantes en el sistema de información financiera. Sin embargo, los usuarios de los estados financieros y las entidades que preparan dichos estados financieros se benefician de las mejoras en la información financiera, que facilitan el funcionamiento de los mercados de capital, incluyendo el crédito y la asignación eficiente de los recursos en la economía.

FC455 El IASB se comprometió a evaluar y compartir conocimiento sobre los costos probables de implementación de los nuevos requerimientos y los costos corrientes y beneficios asociados probables de cada nueva NIIF -estos costos y beneficios se denominan conjuntamente como “efectos”. La evaluación de estos efectos es necesariamente subjetiva y cualitativa. Esto es así porque cuantificar los costos y, en concreto, los beneficios, es inherentemente difícil. Aunque otros emisores de normas realizaron tipos similares de análisis, existe una ausencia de técnicas fiables y suficientemente bien establecidas para cuantificar este análisis. Por consiguiente, el IASB ve este análisis de los efectos como parte de un proceso que evoluciona. Además, la evaluación realizada es de los efectos probables de los requerimientos nuevos, dado que los efectos reales, no serían conocidos hasta después de que se hubieran aplicado los requerimientos nuevos. Estos son analizados posteriormente a través del proceso de Revisión Posterior a la Implementación.

Aspectos generales

FC456 Como se explicó en los párrafos FC2 y FC3, los consejos desarrollaron la NIIF 15 para eliminar las incongruencias y debilidades en los requerimientos anteriores de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias y para mejorar los requerimientos de información a revelar relacionados con los ingresos de actividades ordinarias. Sin embargo, a lo largo del proyecto, muchos preparadores y algunos usuarios de los estados financieros explicaron que no percibían debilidades significativas en los requerimientos anteriores de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias. Por ello, los preparadores y usuarios cuestionaron si los beneficios de aplicar una norma sobre ingresos de actividades ordinarias nueva justificarían los costos de implementar esa norma.

- FC457 Para llegar a comprender mejor los efectos probables de la NIIF 15, los consejos condujeron una consulta amplia con las partes interesadas a través de la exposición formal de las propuestas y actividades de difusión externa. Esta consulta incluía tres documentos de exposición formal—un Documento de Discusión y dos Proyectos de Norma—en respuesta a las que los consejos recibieron y evaluaron más de 1.500 cartas de comentarios. A lo largo del curso del proyecto, los consejos y el personal técnico también mantuvieron más de 650 reuniones con los usuarios de los estados financieros, preparadores, auditores, reguladores y otras partes interesadas en un amplio rango de sectores industriales y un número de jurisdicciones. Esas reuniones incluían sesiones formativas generales sobre las propuestas y debates en profundidad en relación con los temas concretos. Algunas reuniones también se centraron en comprender mejor los efectos de las propuestas en sectores industriales específicos o transacciones concretas. En algunos casos, los consejos llevaron a cabo actividades de difusión externa adicional en esos sectores industriales específicos o en esos temas concretos para los que había preocupaciones operativas o de otro tipo significativas sobre los efectos de las propuestas de los consejos. Por ejemplo, debido a las opiniones dispares de los preparadores y usuarios de los estados financieros sobre el tema de los requerimientos de información a revelar, los consejos solicitaron recibir información adicional en cuatro seminarios que reunieron a grupos de usuarios y preparadores juntos para tratar la forma de equilibrar los requerimientos para que fueran más útiles a los usuarios de los estados financieros y menos gravosos para los preparadores (véase el párrafo FC328). Además, debido al efecto de los principios para asignar el precio de la transacción en un contrato de telefonía móvil habitual, los consejos también mantuvieron un número de reuniones con representantes del sector industrial de las telecomunicaciones para comprender mejor sus preocupaciones y que de esta forma pudieran considerarse dichas preocupaciones durante las nuevas deliberaciones. La consideración de los consejos de la información recibida de este sector industrial y sus conclusiones se incluyen en los párrafos FC287 a FC293 y FC473 a FC476.
- FC458 Los consejos consideraron en sus nuevas deliberaciones toda la información recibida y, en consecuencia, decidieron modificar o aclarar muchos aspectos del modelo de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias para reducir la carga de implementar y aplicar los requerimientos propuestos. La discusión de esta información recibida y los cambios resultantes en los diferentes aspectos del modelo se incluyen a lo largo de los Fundamentos de las Conclusiones y se resumen en este análisis de los efectos.
- FC459 En general, los consejos concluyeron que las mejoras en la información financiera justificarían los costos de implementar la NIIF 15. Para hacer esta evaluación, los consejos consideraron:
- (a) la forma en que los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes podrían presentarse en los estados financieros;
 - (b) la forma en que se podría mejorar la comparabilidad de la información financiera y el beneficio de tomar mejores decisiones económicas como consecuencia de la mejora de la información financiera;

NIIF 15 FC

- (c) los posibles costos de cumplimiento para los preparadores de los estados financieros; e
- (d) los costos probables de análisis para los usuarios de los estados financieros.

Información sobre ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes en los estados financieros

- FC460 La NIIF 15 sustituye los limitados requerimientos anteriores de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias de las NIIF y los conceptos de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias generales y requerimientos de sectores industriales específicos de los PCGA de los EE.UU. por un marco global y robusto que se aplica a todos los contratos de ingresos de actividades ordinarias con clientes (excepto para contratos de arrendamiento, seguros e instrumentos financieros que quedan dentro del alcance de otras Normas). Este marco proporciona una base que debe ser más fácilmente aplicada a transacciones complejas y que proporciona guías oportunas para transacciones sobre ingresos de actividades ordinarias que evolucionan.
- FC461 El marco de la NIIF 15 también rellena un hueco proporcionando requerimientos para transacciones sobre ingresos de actividades ordinarias que no habían sido abordadas de forma integral con anterioridad, tales como transacciones sobre ingresos de actividades ordinarias para la provisión de servicios y para ingresos de actividades ordinarias que procedan de licencias de propiedad intelectual. Además, la NIIF 15 proporciona requerimientos sobre cuestiones tales como modificaciones de contratos que eran abordadas anteriormente solo para sectores industriales concretos. La NIIF 15 también proporciona mejoras en los requerimientos de algunas transacciones tales como acuerdos de múltiples elementos (véanse los párrafos FC470 a FC472).
- FC462 Mediante la provisión de un marco integral, uno de los efectos más significativos de la NIIF 15 en la presentación de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes es una mayor congruencia en la contabilización de transacciones económicamente similares. Esto es porque se eliminaría la diversidad de prácticas que se desarrollaron como consecuencia de las debilidades de los requerimientos anteriores de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias de las NIIF y de los PCGA de los EE.UU. Sin embargo, las incongruencias anteriores en la contabilización y diversidad de prácticas que existía antes de la emisión de la NIIF 15 pueden significar que la naturaleza y amplitud de los cambios probablemente variará entre entidades y sectores industriales. Por ejemplo, algunos sectores industriales, tales como los de telecomunicaciones y software, pueden tener cambios significativos. Esto es porque esos sectores industriales tenían requerimientos de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias concretos y específicos del sector industrial en los PCGA de los EE.UU. (a los que a menudo se hacía referencia por parte de las entidades que aplican las NIIF). Sin embargo, otros sectores industriales, tales como el sector industrial de la construcción, podrán ver cambios mínimos

globales, pero cambios significativos para entidades o jurisdicciones concretas que pueden haber interpretado los requerimientos anteriores de forma diferente en su aplicación a transacciones específicas. Para otros contratos, tales como transacciones sencillas y al por menor, la NIIF 15 tendría poco o ningún efecto. Los consejos eran conscientes de esos efectos variables al desarrollar la NIIF 15 y los tuvieron en cuenta en su toma de decisiones. En muchos casos, los consejos observaron que los requerimientos de la NIIF 15 pueden ser en líneas generales congruentes con los requerimientos o prácticas anteriores de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias, limitando así, para muchas entidades los efectos de la NIIF 15.

FC463 Para hacer sus evaluaciones de la naturaleza de los cambios en la presentación de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (es decir, el reconocimiento y medición de los ingresos de actividades ordinarias), los consejos observaron que se esperaba que las partes siguientes del modelo de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias dieran lugar a los cambios más significativos en algunas entidades:

- (a) transferencia de control: base del calendario del reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias;
- (b) identificación de las obligaciones de desempeño en un contrato;
- (c) asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño sobre la base de los precios de venta independientes relativos; e
- (d) medición de los ingresos de actividades ordinarias.

Transferencia de control: base para el calendario del reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias

FC464 Los requerimientos anteriores de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias habitualmente determinaban el calendario de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias dependiendo de si el activo transferido era un bien o un servicio. Tanto las NIIF como los PCGA de los EE.UU. requerían que los ingresos de actividades ordinarias se reconociesen para bienes cuando se transferían los riesgos y recompensas y, para los servicios cuando éstos se prestaban. Sin embargo, ambos enfoques presentaban problemas para determinar cuándo reconocer los ingresos de actividades ordinarias y, a menudo, daban lugar a contabilizar transacciones económicamente similares de forma diferente. Por ejemplo, al determinar cuándo reconocer ingresos de actividades ordinarias por la transferencia de un bien, era difícil, a menudo, para una entidad juzgar si se había transferido al cliente una parte importante (o alguna otra parte) de los riesgos y recompensas. En algunos contratos, podía haber dificultades significativas para interpretar si el activo a transferirse era un bien o un servicio, y por ello, se hacía difícil explicar por qué para un activo el ingreso de actividades ordinarias debe reconocerse solo cuándo estaba terminado (es decir, un bien), mientras que para otro activo, el ingreso de actividades ordinarias debía reconocerse de forma continuada a medida que se creaba (es decir, un servicio). Parte de esta dificultad se debía a la vaga y limitada definición de servicios en los PCGA de los EE.UU. y a la ausencia de razones claras (es decir,

NIIF 15 FC

Fundamentos de las Conclusiones) en las NIIF por las que, en algunos casos, los ingresos de actividades ordinarias deben reconocerse como un servicio a lo largo del tiempo. En algunos casos, las entidades que aplicaban las NIIF consultaron las razones de los PCGA de los EE.UU. por las que los ingresos de actividades ordinarias se reconocerían a lo largo del tiempo para un servicio. Esas razones explicaron que era porque la entidad estaba transfiriendo el servicio de forma continuada. Sin embargo, esas razones no abordaban muchas cuestiones de aplicación específicas en las NIIF sobre la determinación de si elementos específicos cumplían la definición de un servicio. En respuesta, el IASB desarrolló una Interpretación para ayudar a aclarar si la construcción de inmuebles se contabilizaría como un bien o un servicio (es decir, una obligación de desempeño satisfecha en un momento concreto o a lo largo del tiempo). Sin embargo, muchos observaron que el principio en esa Interpretación era difícil de comprender y aplicar.

FC465 A la luz de los problemas con los requerimientos anteriores de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias, los consejos observaron que la aplicación de un marco único en la NIIF 15 para determinar el calendario de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias para bienes y servicios mejoraría la congruencia de la contabilización de los ingresos de actividades ordinarias. Esto es porque el marco se aplicaría a los atributos de los bienes y servicios transferidos, junto con las condiciones del contrato, en lugar de solo al tipo de contrato. Además, los consejos determinaron que el principio básico de la NIIF 15 basado en el concepto de transferencia del control, mejoraría adicionalmente la congruencia de la información porque proporcionaría una evaluación más objetiva para determinar el calendario del reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias.

FC466 Los consejos destacaron que la aplicación del principio básico puede no dar lugar a cambios para todos los contratos. Por ejemplo, los consejos reconocieron que para los contratos de construcción, la aplicación de los criterios de cuándo se transfiere un bien o servicio a lo largo del tiempo (y por ello, si una obligación de desempeño es satisfecha a lo largo del tiempo) en la NIIF 15 daría lugar en líneas generales probablemente a la misma contabilización que se requería por los requerimientos anteriores de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias para contratos que cumplían la definición de “servicios”. Sin embargo, los consejos observaron que la aplicación de la NIIF 15 podría dar lugar a cambios para contratos para los que, según los requerimientos anteriores de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias, pueda haber sido difícil concluir que las actividades contratadas eran servicios. Esto puede ocurrir en algunos contratos de servicios de fabricación y en contratos de la construcción de urbanizaciones residenciales.

Aplicación de las guías: concesión de licencias

FC467 Los requerimientos anteriores de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias no determinaban el calendario de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias de licencias basados en la evaluación de si la licencia era un bien o un servicio. Sin embargo, esos requerimientos anteriores eran limitados y específicos de sectores industriales. Por ejemplo, en los PCGA de

los EE.UU. el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias para licencias difería dependiendo del sector industrial (por ejemplo, franquiciadores, medios de comunicación y entretenimiento y software) y a menudo, se basaban en características de la licencia (por ejemplo, periodo o condiciones de pago). Por ello, los requerimientos anteriores de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias no se fusionaron en una regla o principio único. Los requerimientos anteriores de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias de las NIIF para licencias requerían que los ingresos de actividades ordinarias se reconociesen “de acuerdo con la esencia del acuerdo”. Sin embargo, puesto que los requerimientos proporcionaban guías mínimas sobre cómo debería evaluar una entidad la “esencia del acuerdo” había una diversidad de prácticas significativa para la contabilización de las licencias.

- FC468 Los consejos incluyeron en la NIIF 15 una guía de aplicación sobre la forma en que una entidad debería evaluar y contabilizar sus acuerdos de licencia. Esa guía se basa en la aplicación de pasos clave del modelo de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias –específicamente, identificando las obligaciones de desempeño de un contrato y evaluando la transferencia de control, lo que los consejos hicieron operativo diferenciando entre dos tipos de licencia. Los consejos también decidieron incluir en la guía de aplicación las razones de la guía y ejemplos ilustrativos adicionales para explicar la intención, objetivo y aplicación de dichos pasos y la diferenciación entre licencias.
- FC469 Se pretende que la guía de aplicación detallada para licencias de la NIIF 15 ayude a las entidades a determinar cuándo una licencia se transfiere al cliente y, por ello, cuándo pueden reconocerse los ingresos de actividades ordinarias. Debido a la diversidad anterior de prácticas en el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias de licencias, la incorporación de la guía de aplicación en la NIIF 15 puede cambiar la práctica de algunas entidades. Sin embargo, los consejos observaron que la diversidad e incongruencia que existían anteriormente significaba que algunos cambios habrían ocurrido independientemente de la forma en que los consejos decidieran aplicar el modelo de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias a las licencias.

identificación de las obligaciones de desempeño en un contrato

- FC470 Los consejos citaron deficiencias en las NIIF y en los PCGA de los EE.UU. anteriores en la contabilización de acuerdos con múltiples elementos como una de las razones para añadir el proyecto de Reconocimiento de Ingresos a su agenda. Aunque se mejoraron los PCGA de los EE.UU. después de que comenzó el proyecto de Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias, todavía existían deficiencias. Por ejemplo, no había definición de un “entregable” en los PCGA de los EE.UU., aun cuando el término se utilizaba para determinar la unidad de registro de las transacciones de ingresos de actividades ordinarias. Las NIIF tenían incluso pocos requerimientos porque solo indicaban que los ingresos de actividades ordinarias podrían reconocerse para “componentes identificables por separado de una sola transacción”, sin proporcionar guías sobre cómo determinar qué constituía un “componente identificable por separado”.

NIIF 15 FC

- FC471 La NIIF 15 abordó esas debilidades definiendo los bienes o servicios comprometidos que deben contabilizarse por separado como obligaciones de desempeño. La NIIF 15 define una obligación de desempeño y proporciona criterios y factores para identificar las obligaciones de desempeño, que se basan en el concepto de bienes o servicios distintos. Estos requerimientos se desarrollaron sobre la base de consultas amplias e intentos de separar contratos de una forma que tuviera sentido y en términos de costo-eficacia con resultados intuitivos.
- FC472 Los consejos observaron que los requerimientos de la NIIF 15 para identificar las obligaciones de desempeño pueden no dar lugar a cambios significativos para muchas entidades. Esto es porque muchas entidades han desarrollado prácticas para separar contratos con clientes de una forma que era similar a los requerimientos de la NIIF 15. Sin embargo, los consejos observaron que puesto que había requerimientos específicos en los PCGA de los EE.UU. anteriores, existiría un cambio en la contabilización de obligaciones secundarias e incentivos de marketing (véanse los párrafos FC87 a FC93). Esto es porque los requerimientos de la NIIF 15 requerirían que una entidad identifique y reconozca los ingresos de actividades ordinarias para esos bienes o servicios, cuando anteriormente podían haber sido reconocidos como un gasto o ignorados a efectos del reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias. Los consejos observaron que dos sectores industriales que podrían verse concretamente afectados por este cambio son el sector industrial automotriz (que reconocía anteriormente como un gasto el compromiso de mantenimiento con la compra de un automóvil) y el de las telecomunicaciones (que a veces no atribuía ningún ingreso de actividades ordinarias al teléfono proporcionado como parte de una oferta empaquetada).

Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño sobre la base de los precios de venta independientes relativos

- FC473 Los requerimientos anteriores de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias de las NIIF y de los PCGA de los EE.UU. para la asignación de la contraprestación en acuerdos de múltiples elementos eran diferentes. Antes de la NIIF 15, no habían requerimientos generales en las NIIF para la asignación de contraprestación (había algunos requerimientos específicos en una Interpretación para un tipo de transacción—esto es, puntos de fidelización de clientes). Esto era debido en parte a la ausencia de guías sobre la definición de un elemento o unidad de registro para los ingresos de actividades ordinarias. Por el contrario, los PCGA de los EE.UU. especificaban que una asignación de la contraprestación a múltiples elementos debe hacerse sobre una base del precio de venta relativo para algunos sectores industriales. Los PCGA de los EE.UU. también incluyeron requerimientos explícitos para algunos sectores industriales para la determinación del precio de venta de un elemento, que requería que una entidad utilizara evidencia objetiva específica del vendedor, pero que también permitía el uso de técnicas de estimación en algunos casos. Sin embargo, los requerimientos de asignación en el sector industrial del software prohibía estrictamente la asignación a elementos individuales a menos que la entidad obtuviera evidencia objetiva específica del

vendedor para todos los elementos del contrato. Puesto que, a menudo, no había evidencia objetiva específica del vendedor disponible para uno o más elementos no entregados, el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias se retrasaba hasta que todos los elementos habían sido entregados.

- FC474 Aunque el principio de asignación del precio de la transacción en la NIF 15 es en líneas generales congruente con los PCGA de los EE.UU. anteriores para algunos sectores industriales—esto es, asignación del precio de la transacción sobre una base del precio de venta independiente relativo—podía haber un cambio en algunos resultados, en concreto en el sector industrial del software. Esto es porque los consejos decidieron eliminar los requerimientos restrictivos específicos de sectores industriales de los PCGA de los EE.UU. para asignar la contraprestación en los acuerdos de software (es decir, el requerimiento de tener evidencia objetiva específica del vendedor para todos los elementos en los acuerdos antes de que pueda asignarse la contraprestación). En su lugar, la NIF 15 requiere que una entidad estime el precio de venta independiente de un bien o servicio, si éste no es directamente observable. Los consejos observaron que este cambio permitiría a una entidad en el sector industrial del software representar mejor el desempeño reconociendo los ingresos de actividades ordinarias para las obligaciones de desempeño cuando están satisfechos, en lugar de cuándo está completado todo el desempeño del contrato. En algunas circunstancias, los consejos observaron que esto puede permitir a las entidades eliminar la información a revelar de medidas no acordes con los PCGA que se creaban porque los resultados de aplicar los requerimientos anteriores de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias no representaban fielmente el desempeño de una entidad.
- FC475 Los consejos observaron que los requerimientos para la asignación del precio de la transacción de la NIF 15 conjuntamente con los de identificación de las obligaciones de desempeño, pueden dar lugar a un cambio significativo en la contabilización de los acuerdos empaquetados en las industrias automotriz y de telecomunicaciones. Como explicaba el párrafo FC457, las consideraciones de los consejos sobre la información recibida del sector industrial de las telecomunicaciones y sus conclusiones se incluyen en los párrafos FC287 a FC293.
- FC476 Los consejos observaron que aun cuando la NIF 15 puede dar lugar a diferencias significativas en la asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño (y por consiguiente en el importe y calendario del reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias) en algunos sectores industriales, el cambio era necesario para proporcionar mayor congruencia en el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias entre sectores industriales. Además, los consejos observaron que los efectos eran una consecuencia de los objetivos de los consejos de eliminar los requerimientos específicos de industrias y definir un marco común que podría aplicarse a todas las transacciones de ingresos de actividades ordinarias. Además, los consejos observaron que los requerimientos de asignación de la NIF 15 darían lugar a la contabilización de las transacciones de una forma que refleje más estrechamente el fondo económico subyacente.

Medición de los ingresos de actividades ordinarias

- FC477 Los requerimientos anteriores para la medición de los ingresos de actividades ordinarias de los PCGA de los EE.UU. eran limitados y diferían para bienes y para servicios. Los PCGA de los EE.UU. no proporcionaban requerimientos específicos para la forma de medir los ingresos de actividades ordinarias de bienes, pero, no obstante, limitaban el importe de los ingresos de actividades ordinarias que podrían reconocerse por bienes al importe que se fijó o que fue determinable. Las NIIF requerían que los ingresos de actividades ordinarias se reconociesen para la transferencia de bienes y servicios por el valor razonable de la contraprestación recibida/por recibir; pero, no había guías sobre cómo aplicar ese principio porque la NIIF 13 Medición del Valor Razonable no estuvo vigente hasta el 1 de enero de 2013. Por consiguiente, ese principio no se aplicaba de forma congruente. Además, las NIIF contenían pocas guías sobre cómo medir la contraprestación variable. Sin embargo, las NIIF y los PCGA de los EE.UU. indicaron que el importe de los ingresos de actividades ordinarias a reconocer por servicios debe limitarse al importe que se pudiera “estimar con fiabilidad”.
- FC478 Por ello, la NIIF 15 parece ser un cambio significativo en los requerimientos anteriores de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias porque introduce un modelo de contraprestación del cliente y mide los ingresos de actividades ordinarias utilizando el precio de los ingresos de actividades ordinarias, que se define como el importe al que la entidad espera tener derecho a cambio de transferir bienes o servicios. Sin embargo, las prácticas anteriores eran en líneas generales congruentes con este enfoque y muchas entidades determinaron el importe de los ingresos de actividades ordinarias sobre la base de los importes que acordó pagar el cliente. En lo que difiere la NIIF 15 de los requerimientos anteriores de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias es en la guía adicional que proporciona para estimar la contraprestación cuando es variable y en limitar esas estimaciones para asegurar que los ingresos de actividades ordinarias no se sobrestiman. Además, la NIIF 15 proporciona requerimientos relativos a otros aspectos de la medición de los ingresos de actividades ordinarias, tales como contabilización de componentes financieros significativos, contraprestación distinta al efectivo y contraprestación a pagar al cliente.
- FC479 La guía adicional incluye dos métodos para estimar la contraprestación variable, lo que puede no cambiar sustancialmente el importe de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos en muchos sectores industriales en los que se han desarrollado métodos de estimación robustos a lo largo del tiempo. Sin embargo, puede dar lugar a cambios en el calendario de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos en otros casos, para los cuales la estimación de la contraprestación variable estaba prohibida o no se usaba en el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias. Por ejemplo, en algunos canales de distribución, las entidades pueden no haber estimado el precio de un bien o servicio cuando ese precio depende de la venta posterior a un cliente finalista. En esos casos, los ingresos de actividades ordinarias no se reconocían hasta que tenía lugar la venta final. Los consejos concluyeron que la guía adicional para la estimación de los métodos debería asegurar que el

desempeño se refleje mejor en los estados financieros en esos casos y debería proporcionar mayor congruencia en la estimación de la contraprestación variable. La guía adicional también proporcionaría a los usuarios de los estados financieros mayor transparencia sobre el proceso de estimación, lo que, a menudo, se ocultaba con términos indefinidos tales como “mejores estimaciones”.

- FC480 Además, los requerimientos para limitar las estimaciones de la contraprestación variable proporcionan a las entidades un enfoque más específico para evaluar la probabilidad de que una entidad tenga derecho a la contraprestación variable y, por ello, para incluir o no una estimación de esa contraprestación variable en el importe de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos. Ello daría a los usuarios de los estados financieros más confianza en el importe de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos en los estados financieros requiriendo un enfoque congruente para estimar el importe de la contraprestación variable a la que tiene derecho una entidad. Los consejos incluyeron en parte los requerimientos para limitar las estimaciones de la contraprestación variable, debido a la información recibida de los usuarios de los estados financieros que exigían que esas estimaciones deben ser de alta calidad, pero también porque una parte significativa de los errores de los estados financieros tiene relación con la sobrestimación de los ingresos de actividades ordinarias.

Mejora de la comparabilidad de la información financiera y mejor toma de decisiones económicas

- FC481 Antes de la emisión de la NIF 15, había diferencias significativas en la contabilización de las transacciones de ingresos de actividades ordinarias económicamente similares, en sectores industriales y entre estos para entidades que aplican los PCGA de los EE.UU. Había también diversidad significativa en la práctica en la contabilización de las transacciones de ingresos de actividades ordinarias para entidades que aplican las NIF. Esas diferencias hicieron difícil para los usuarios de los estados financieros comprender y comparar los números de los ingresos de actividades ordinarias. Como explicaban los párrafos FC460 a FC480, parte de esta diversidad surgió porque eran limitados los requerimientos de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias en las NIF en general y en temas concretos. Además, los requerimientos que se proporcionaron eran difíciles de aplicar a transacciones complejas, en parte porque no había razones para esos requerimientos (es decir, no había Fundamentos de las Conclusiones). Esas diferencias también surgieron porque los requerimientos anteriores de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias de los PCGA de los EE.UU. eran voluminosos y, a menudo, específicos de sectores industriales o de transacciones, lo cual también creaba dificultad para que los usuarios de los estados financieros interpretaran la información sobre los ingresos de actividades ordinarias. Los consejos destacaron que la diversidad en la práctica y los problemas de los usuarios se amplificaban, a menudo, para las entidades que aplican las NIF porque algunos preparadores hacían referencia de forma selectiva a los PCGA de los EE.UU.

NIIF 15 FC

- FC482 El análisis de los ingresos de actividades ordinarias por los usuarios de los estados financieros se hizo aún más difícil porque los requerimientos anteriores de información a revelar eran inadecuados. Por consiguiente, los usuarios de los estados financieros encontraron difícil comprender los ingresos de actividades ordinarias de una entidad, así como los juicios y estimaciones realizados por la entidad para reconocer los ingresos de actividades ordinarias. Sin embargo, muchas entidades reconocían una necesidad de proporcionar a los inversores información adicional sobre los ingresos de actividades ordinarias y, por ello, proporcionaron esta información en otros informes fuera de los estados financieros (por ejemplo, en publicaciones de las ganancias e informes de accionistas).
- FC483 Mediante la provisión de un marco integral robusto que se aplicaría por entidades que utilizan las NIIF y los PCGA de los EE.UU., la NIIF 15 eliminaría la diversidad anterior en la práctica y crearía mayor comparabilidad entre entidades, sectores industriales y periodos de presentación. Además, los consejos observaron que una Norma de ingresos de actividades ordinarias común debería hacer la información financiera de los ingresos de actividades ordinarias comparable entre entidades que preparan estados financieros de acuerdo con las NIIF o los PCGA de los EE.UU. dando lugar a beneficios significativos para los usuarios. Además, proporcionando razones para los requerimientos (es decir, unos Fundamentos de las Conclusiones), el marco debe ser más fácilmente aplicable a un amplio rango de transacciones y contratos.
- FC484 Además, la NIIF 15 proporciona requerimientos de información a revelar integrales que deberían mejorar en gran medida la información sobre los ingresos de actividades ordinarias presentados en los estados financieros (véanse los párrafos FC327 a FC361). Específicamente, la información sobre ingresos de actividades ordinarias permitiría a los usuarios de los estados financieros una mejor comprensión de los contratos de una entidad con clientes y los ingresos de actividades ordinarias de esos contratos y una mejor predicción de los flujos de efectivo. Esta información debería ayudar a los usuarios de los estados financieros a tomar decisiones económicas más informadas. Los consejos reconocieron que estas mejoras pueden incrementar los costos de la aplicación de la NIIF 15 para los preparadores. Sin embargo, los consejos concluyeron que estos costos eran necesarios para mejorar la utilidad de la información financiera en un área que es fundamental para los usuarios de los estados financieros para el análisis y comprensión del desempeño y expectativas de una entidad.
- FC485 Durante las actividades de difusión externa, los consejos tuvieron conocimiento de que la información a revelar requerida por la NIIF 15 puede ayudar a algunas entidades a eliminar varias medidas de presentación alternativas que se creaban porque los requerimientos anteriores de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias no representaban adecuadamente su desempeño. Por el contrario, los consejos destacaron que en otros sectores industriales en los que los cambios pueden ser más significativos se puede requerir la creación de medidas de desempeño alternativas para ayudar a los usuarios a comprender la diferencia entre los

requerimientos anteriores de contabilización y los de la NIIF 15. Sin embargo, puesto que los requerimientos representan adecuadamente el desempeño, los consejos no esperan que estas medidas del desempeño sean necesarias en el largo plazo.

Costos de cumplimiento para los preparadores

FC486 Como con cualquier requerimiento nuevo, habrá costos de implementar la NIIF 15. La amplitud de sectores industriales y entidades que requerirán aplicar la NIIF 15 y la diversidad de prácticas que existía según los requerimientos anteriores de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias, hace difícil generalizar los costos para los preparadores. Sin embargo, debido a la amplitud de sectores industriales y entidades que se verán afectadas, la mayoría de éstas incurrirán al menos en algunos costos. En general, los consejos esperan que una mayoría de preparadores pueden incurrir en los costos siguientes:

- (a) costos de implementar cambios o desarrollar nuevos sistemas, procesos y controles utilizados para reunir y archivar la información de los contratos, hacer las estimaciones requeridas y proporciona la información a revelar exigida, posiblemente incluyendo los honorarios pagados a consultores externos;
- (b) costos de contratación de empleados adicionales que puedan ser necesarios para cumplir la NIIF 15 y modificar procesos y controles internos convenientemente;
- (c) incrementos de honorarios pagados a auditores externos para auditar los estados financieros en el periodo de aplicación inicial de la NIIF 15;
- (d) costos requeridos para formar la gerencia, finanzas y otro personal sobre los efectos de la NIIF 15; e
- (e) costos requeridos para formar a los usuarios de los estados financieros sobre los efectos en los estados financieros.

FC487 Muchos de los costos enumerados en el párrafo FC486 no serán recurrentes, porque solo se incurrirá en ellos en la aplicación inicial de la NIIF 15. Sin embargo, algunas entidades, que esperan cambios significativos como consecuencia de la aplicación de la NIIF 15, esperan que la aplicación continuada de la NIIF 15 probablemente causará los siguientes incrementos en costos a largo plazo:

- (a) incremento de los honorarios de auditoría debido al incremento de volumen de información a revelar y la dificultad de auditar algunos de las estimaciones requeridas (por ejemplo, estimaciones del precio de venta independiente y la contraprestación variable);
- (b) costos de mantener sistemas mejorados y hacer modificaciones en transacciones; e
- (c) mayores costos de personal.

FC488 Los consejos consideraron esos costos en su análisis de los efectos de la Norma en conjunto y en relación con las disposiciones específicas de la NIIF 15 al tomar sus decisiones. Los miembros de los consejos y el personal técnico consultaron ampliamente a lo largo y ancho de un amplio rango de sectores industriales y jurisdicciones para comprender mejor algunas de las cuestiones operativas que surgen de las propuestas en el Documento de Discusión y en ambos Proyectos de Norma. Los consejos tomaron en consideración esa información recibida en sus nuevas deliberaciones y, en consecuencia, modificaron o aclararon muchos aspectos del modelo de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias para reducir la carga de implementar y aplicar los requerimientos propuestos. Esas decisiones y sus razones se documentan a lo largo de los Fundamentos de las Conclusiones en relación con aspectos específicos del modelo tal como la contraprestación variable y componentes financieros significativos. Esas aclaraciones y modificaciones incluían:

- (a) Aclaración del uso de carteras—los consejos aclararon que muchas entidades no necesitarían desarrollar sistemas de contabilización de cada contrato individualmente, especialmente entidades que tienen un gran volumen de contratos similares con clases similares de clientes. En esos casos, los consejos destacaron que las entidades pueden aplicar los requerimientos de una cartera de contratos similares.
- (b) Soluciones prácticas—los consejos añadieron algunas soluciones prácticas (por ejemplo, en los requerimientos para ajustar el precio de la transacción para componentes financieros significativos) para simplificar el cumplimiento con los requerimientos en circunstancias en la que los consejos determinaron que aplicar la solución práctica tendría un efecto limitado en el importe o calendario del reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias.
- (c) Requerimientos de información a revelar—los consejos eliminaron la rigidez en los requerimientos de información a revelar propuestos en el Proyecto de Norma de 2011 que requería que las entidades proporcionen una conciliación detallada de sus saldos de contratos. En su lugar, los consejos decidieron requerir solo los saldos de apertura y cierre, así como alguna información sobre los cambios en esos saldos. Los consejos también proporcionaron una exención similar sobre la conciliación propuesta en el Proyecto de Norma de 2011 para los costos de obtener o cumplir un contrato.
- (d) Requerimientos de transición—los consejos esperaban que los costos de los sistemas y cambios operacionales se incurrierán principalmente durante la transición de los requerimientos anteriores de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias de la NIIF 15. Por ello, para facilitar los costos de implementación y complejidades asociadas con la transición a la NIIF 15, los consejos decidieron proporcionar soluciones prácticas que una entidad puede elegir utilizar cuándo aplica los requerimientos retroactivamente. Además, los consejos introdujeron un método de transición alternativo (es decir, el método de transición de actualizaciones acumuladas) que aliviaría los

costos de transición para muchas entidades porque no requeriría la reexpresión de periodos anteriores.

- (e) Ejemplos adicionales—los consejos respondieron, a los que respondieron solicitando ejemplos que ilustraran los diversos aspectos de la NIIF 15, proporcionando guías formativas diseñadas para ayudar a la implementación y comprensión donde sea posible. Los consejos concluyeron que esto ayudaría a reducir los costos de cumplimiento iniciales y continuados, así como a mejorar la congruencia de la aplicación y, por ello, de la comparabilidad de los estados financieros.

Costos de análisis para los usuarios de los estados financieros

FC489 Los consejos destacaron que, como con todos los requerimientos nuevos, habrá un periodo de formación y ajuste para los usuarios de los estados financieros, durante el cual podrán incurrir en costos. Esos costos pueden incluir costos de modificación de sus procesos y análisis. Sin embargo, es probable que los costos no sean recurrentes y es probable que se compensen por una reducción a largo plazo en los costos por la información adicional que se proporcionaría por la mejora de los requerimientos de información a revelar. Los usuarios de los estados financieros pueden también observar una reducción a largo plazo de los costos de formación, debido al marco común creado por la NIIF 15, que se aplica a través de jurisdicciones, sectores industriales y transacciones.

FC490 En opinión de los consejos, los beneficios significativos para los usuarios de los estados financieros de la NIIF 15 justificarán los costos en que los usuarios puedan incurrir. Esos beneficios incluyen:

- (a) mayor comparabilidad y congruencia de la presentación de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes;
- (b) una mejor representación del desempeño de la entidad; e
- (c) una mejora en la comprensión de los contratos y actividades que generan ingresos de actividades ordinarias de las entidades.

Conclusión

FC491 Los consejos concluyeron que la emisión de la NIIF 15¹⁶ logra sus objetivos descritos en el párrafo FC3. Esto es porque la NIIF 15 proporciona un marco integral y robusto que:

- (a) se aplicará a un amplio rango de transacciones y sectores industriales y mejorará la comparabilidad del reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias entre sectores industriales y jurisdicciones;
- (b) se podrá aplicar a transacciones complejas y a transacciones que evolucionan, dando lugar a una mayor congruencia en el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias; y

¹⁶ Como se señalaba en la nota 1, a menos que se indique lo contrario, todas las referencias a la NIIF 15 en estos Fundamentos de las Conclusiones pueden interpretarse como que también se refieren al Tema 606 de la Codificación de Normas de Contabilidad del FASB.

NIIF 15 FC

- (c) requerirá la mejora de la información a revelar que aumentará la comprensibilidad de los ingresos de actividades ordinarias, lo cual es una parte fundamental del análisis del desempeño y expectativas de una entidad.

FC492 A la luz de estos logros, los consejos determinaron que la emisión de la NIIF 15 daría lugar a una mejora global de la información financieros. Los consejos también concluyeron que estos beneficios serían continuados y justificarían los costos de implementación de la NIIF 15 (por ejemplo, cambios operativos y en los sistemas) en los que se incurriría inicialmente durante la transición desde los requerimientos anteriores de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias.

FC493 Sin embargo, debido a las diferencias en sus requerimientos anteriores de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias, los consejos destacaron que sus razones para la conclusión de que la NIIF 15 dará lugar a una “mejora de la información financiera” fueron ligeramente distintas. Las diferencias en las razones son las siguientes:

- (a) Los requerimientos anteriores de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias en los PCGA de los EE.UU. se basaban en reglas que proporcionaban requerimientos específicos para transacciones y sectores industriales concretos. Además, había transacciones que no estaban directamente en el alcance de las guías específicas. Por consiguiente, transacciones económicamente similares, a menudo, se contabilizaban se forma distinta. Globalmente, el marco robusto e integral del Tema 606 debería mejorar la comparabilidad de la contabilización para transacciones económicamente similares y debería dar lugar a la contabilización que mejor refleje el fondo económico de esas transacciones.
- (b) Tal como se describe en el párrafo FC460, los requerimientos anteriores de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias de las NIIF eran limitados. En concreto, las NIIF no incluían requerimientos generales relacionados con muchas cuestiones clave del reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias, tales como acuerdo de múltiples elementos y cómo asignar la contraprestación a esos elementos. Además, la ausencia de Fundamentos de las Conclusiones en los requerimientos anteriores de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias creaba problemas para evaluar cómo aplicar los principios a esos requerimientos. Conjuntamente, estos factores contribuyeron a la diversidad de prácticas entre jurisdicciones y sectores industriales. Mediante la provisión de un marco integral y unos Fundamentos de las Conclusiones, la NIIF 15 debe ser una mejora significativa de los requerimientos anteriores de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias. Por consiguiente, la NIIF 15 debería eliminar esa diversidad de prácticas anterior y, por ello, mejorar la información financiera.

Modificaciones consiguientes

Ventas de activos que no son un producto de las actividades ordinarias de una entidad

- FC494 Para la transferencia de activos no financieros que no son un producto de las actividades ordinarias de una entidad, los consejos decidieron modificar sus respectivas Normas para requerir que una entidad aplique los requerimientos de la NIF 15 en los siguientes temas:
- (a) Control—determinar cuándo se da de baja en cuentas el activo.
 - (b) Medición—determinar el importe de la ganancia o pérdida de reconocer cuándo se da de baja el activo (incluyendo cualquier limitación en el precio de la transacción porque es variable).
- FC495 El FASB también decidió aplicar los requerimientos del Tema 606 para la existencia de un contrato para transferir un activo no financiero. Esos requerimientos exigen que una entidad determine si las partes se comprometen a trabajar según un contrato, que puede ser difícil en ventas de inmuebles en el que el vendedor ha proporcionado financiación significativa al comprador.
- FC496 Las modificaciones darán lugar a cambios en la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, NIC 38 y NIC 40 *Propiedades de Inversión* y en el Tema 360 y Tema 350 *Intangibles—Plusvalías y Otros*. Los cambios en esas Normas darán lugar a los mismos requerimientos contables según las NIF y los PCGA de los EE.UU. para la transferencia de activos no financieros que no son el producto de las actividades ordinarias de una entidad. Sin embargo, puesto que los requerimientos en esas Normas eran anteriormente diferentes según las NIF y los PCGA de los EE.UU., los consejos tienen diferentes razones para realizar dichos cambios.

Modificaciones consiguientes a los PCGA de los EE.UU.

- FC497 Un contrato para la venta de un inmueble que es un producto de las actividades ordinarias de una entidad cumple la definición de un contrato con un cliente y, por ello, está dentro del alcance del Tema 606. Puesto que el Subtema 360-20 *Ventas de Inmuebles* proporcionaba requerimientos para reconocer ganancias de todas las ventas de inmuebles, independientemente de si el inmueble es un producto de las actividades ordinarias de una entidad, el FASB consideró las implicaciones de conservar los requerimientos del Subtema 360-20 para contratos que no están dentro del alcance del Tema 606. El FASB destacó que conservar esos requerimientos podría dar lugar a que una entidad reconociera el resultado sobre una venta de inmuebles de forma diferente, dependiendo de si la transacción es un contrato con un cliente. Sin embargo, existe poca diferencia económica entre la venta de un inmueble que es un producto de las actividades ordinarias de una entidad y la de uno que no lo es. Por consiguiente, la diferencia en la contabilización debería estar relacionada solo con la presentación del resultado en el estado del resultado integral—ingresos de actividades ordinarias y gastos o ganancias o pérdidas.

NIIF 15 FC

- FC498 Por consiguiente, el FASB decidió modificar el Tema 360 y crear el Subtema 610-20 *Ganancias y Pérdidas procedentes de Bajas en Cuentas de Activos no Financieros* para requerir que una entidad aplique los requerimientos del Tema 606 a la existencia de un contrato, para el control, y para la medición de un contrato para la transferencia de un inmueble (incluyendo un inmueble en esencia) que no es un producto de las actividades ordinarias de la entidad. Si el inmueble es un negocio (y en esencia no es un activo no financiero), se aplicarán los requerimientos del Subtema 810-10 para consolidación.
- FC499 El FASB también decidió especificar que una entidad que aplica los requerimientos del Tema 606 para la existencia de un contrato, para el control y para la medición de contratos para la transferencia de activos no financieros en transacciones distintas a los ingresos de actividades ordinarias, tales como activos tangibles dentro del alcance del Tema 360 y activos intangibles dentro del Tema 350. La principal razón para esa decisión era la ausencia de requerimientos claros en los PCGA de los EE.UU. para la contabilización de la transferencia de activos no financieros cuando dichos activos no son un producto de las actividades ordinarias de una entidad y no constituyen un negocio o una actividad no lucrativa. Además, debido a la ausencia de guías en los Temas 350 y 360 el FASB decidió añadir guías sobre cómo contabilizar un contrato que no cumple los criterios del párrafo 606-10-25-1.

Modificaciones consiguientes a las NIIF

- FC500 En las NIIF, una entidad que vende un activo dentro del alcance de las NIC 16, NIC 38 o NIC 40 habría aplicado los principios de reconocimiento de las Normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias de las NIIF para determinar cuándo dar de baja en cuentas el activo y, para determinar la ganancia o pérdida en la transferencia, habría medido la contraprestación a valor razonable. Sin embargo, el IASB destacó que existe diversidad en la práctica sobre el reconocimiento de la ganancia o pérdida cuando la transferencia de esos activos involucra contraprestación variable, porque las Normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias de las NIIF no proporcionaban requerimientos específicos sobre la contraprestación variable. El IASB decidió que requerir la aplicación de los requerimientos de la NIIF 15 para el control y para la medición (incluyendo limitaciones del importe de la contraprestación variable utilizada para determinar la ganancia o pérdida) eliminaría la diversidad de prácticas porque los requerimientos de la NIIF 15 proporcionan un principio claro para la contabilización de la contraprestación variable.
- FC501 El IASB consideró si debería conservar el valor razonable como la base de medición de las transferencias de activos no financieros dentro del alcance de las NIC 16, NIC 38 y NIC 40. Sin embargo, el IASB rechazó esta propuesta y, como explicaba en el párrafo FC500, decidió requerir que una entidad aplique los requerimientos de medición de la NIIF 15 en las transferencias de activos no financieros que no son un producto de las actividades ordinarias de la entidad por las siguientes razones:

- (a) la medición de la ganancia en las transferencias de activos no financieros que no son un producto de las actividades ordinarias de la entidad, utilizando los mismos requerimientos que para medir los ingresos de actividades ordinarias proporciona a los usuarios de los estados financieros información más útil. El IASB decidió que proporcionaría información útil si las entidades aplican los requerimientos para limitar las estimaciones de la contraprestación variable a cualquier ganancia que se reconozca en la transferencia del activo no financiero. El IASB reconoció que en algunos casos esto puede dar lugar a una pérdida en la transferencia cuando el activo transferido tiene una base de costo que es mayor que la contraprestación limitada, lo que puede ocurrir cuando el activo tiene una base de costo que se determina utilizando el valor razonable. Sin embargo, el IASB destacó que este resultado es apropiado y útil para los usuarios, debido a la incertidumbre significativa sobre la contraprestación variable. El IASB también destacó que este resultado es congruente con el resultado de una transacción con un cliente en la que la contraprestación variable está limitada, pero la entidad ha transferido el control del bien o servicio al cliente.
- (b) No es necesario medir las ganancias en la transferencia de activos no financieros para ser congruente con otras disposiciones de activos, tales como disposiciones de una entidad que se contabilizan a valor razonable de acuerdo con otras Normas (por ejemplo, la NIIF 10). Esto es porque las transferencias de activos no financieros que no son un producto de las actividades ordinarias de una entidad son más como transferencias de activos a clientes que otras disposiciones de activos.
- (c) La aplicación de los requerimientos de medición de la NIIF 15 logra la congruencia con los PCGA de los EE.UU.

Un proyecto separado

FC502 Los consejos también trataron si deberían considerar los cambios en las guías sobre transferencias de activos no financieros en un proyecto separado. Los consejos destacaron que llevar a cabo un proyecto separado significaría que los cambios en las Normas existentes no se realizarían hasta que el proyecto se hubiera completado y entrado en vigor. Debido a otras prioridades en la emisión de normas de los consejos, y el tiempo requerido para terminar todos los pasos relevantes del procedimiento a seguir para emitir una norma, podrían pasar varios años antes de que los requerimientos existentes fueran sustituidos. Los consejos observaron que las implicaciones de no proceder con las modificaciones consiguientes propuestas habrían sido las siguientes:

- (a) Para quienes informan según las NIIF, el IASB habría necesitado modificar la NIC 16, NIC 38 y NIC 40 para incluir los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias de Normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias según las NIIF. Esto habría dado lugar a requerimientos de medición y de reconocimiento diferentes para la transferencia de activos no financieros en comparación con contratos con clientes.

NIIF 15 FC

- (b) Para quienes informan según los PCGA de los EE.UU., habrían sido dos conjuntos de requerimientos de medición y reconocimiento de las ventas de inmuebles, dependiendo de si la transferencia fue con un cliente. Además, se habrían proporcionado requerimientos no específicos de los PCGA de los EE.UU. para transferencia de activos no financieros (distintos de los inmuebles) dentro del alcance del Subtema 360-10 (por ejemplo, equipo) o el Tema 350 (por ejemplo, activos intangibles).

FC503 Por consiguiente, los consejos reafirmaron su decisión del Proyecto de Norma de 2011, de que deben hacerse modificaciones consiguientes, porque esto da lugar a congruencia en la contabilización de las transferencia de activos no financieros entre las NIIF y los PCGA de los EE.UU., aborda la ausencia de requerimientos para la contabilización de transferencias de activos no financieros en los PCGA de los EE.UU. y elimina complejidades posibles que podrían proceder del mantenimiento de criterios de reconocimiento separados para las transferencia de activos no financieros en las NIIF.

Transición para entidades que adoptan por primera vez las NIIF

FC504 Durante las nuevas deliberaciones de los requerimientos de transición, el IASB consideró si modificar la NIIF 1 *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* para permitir que una entidad que adopta por primera vez las NIIF utilice los mismos métodos de transición para adoptar la NIIF 15 como se especifica en el párrafo C3 de la NIIF 15 de la forma siguiente:

- (a) de forma retroactiva para cada periodo presentado de acuerdo con la NIC 8, sujeto a las soluciones prácticas del párrafo C5 de la NIIF 15; y
- (b) retroactivamente con el efecto acumulado de la aplicación inicial de la NIIF 15 reconocido en la fecha de aplicación inicial (para una entidad que adopta por primera vez las NIIF este sería el primer periodo de presentación según las NIIF) de acuerdo con los párrafos C7 y C8 de la NIIF 15.

FC505 El IASB decidió que las soluciones prácticas del párrafo C5 de la NIIF 15 deberían también aplicarse a las entidades que adoptan por primera vez las NIIF, porque tanto éstas como las que ya aplican las NIIF enfrentarían retos similares. El IASB observó que la NIIF 1 requiere que las políticas contables vigentes al final del primer periodo de presentación según las NIIF se apliquen a todos los periodos de presentación desde la fecha de transición a las NIIF en adelante. Esto es lo mismo que la aplicación retroactiva para las entidades que ya aplican las NIIF. Algunos miembros del IASB también destacaron que en muchas jurisdicciones que no han adoptado todavía las NIIF, las normas sobre ingresos de actividades ordinarias son similares a las NIIF actuales. En esas jurisdicciones, el punto de partida para la transición para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF será similar al de las entidades que ya aplican las NIIF.

- FC506 El IASB también aclaró que, para cualquiera de las soluciones prácticas del párrafo C5 de la NIIF 15 que utiliza la entidad, ésta debería aplicar esa solución práctica de forma congruente a todos los periodos de presentación presentados y revelar cuáles se han utilizado, junto con el efecto estimado de aplicar dichas soluciones prácticas (véase el párrafo C6 de la NIIF 15).
- FC507 Los párrafos FC439 a FC444 explican las razones de los consejos para incluir un método de transición adicional en la NIIF 15. Ese método requiere que una entidad (que no es una entidad que adopta por primera vez las NIIF) aplique la NIIF 15 de forma retroactiva con el efecto acumulado de la aplicación inicial de la NIIF 15 reconocido en el año actual (denominado como el método de transición de las “actualizaciones acumuladas”). Con el uso del método de transición de las actualizaciones acumuladas, una entidad aplicaría los requerimientos de forma retroactiva solo a contratos que no están terminados al comienzo de la fecha de la aplicación inicial (que, si se aplica a una entidad que adopta por primera vez las NIIF sería el primer periodo de presentación según las NIIF de la entidad).
- FC508 Sin embargo, el IASB decidió no modificar la NIIF 1 para permitir que las entidades que adoptan por primera vez las NIIF utilicen el método de transición de las actualizaciones acumuladas porque no es congruente con los principios de la NIIF 1. Esto es porque eliminaría la comparabilidad dentro de los primeros estados financieros según las NIIF de la entidad que adopta por primera vez las NIIF, proporcionando una exención de reexpresar años comparativos. El IASB también observó que el método de transición de las actualizaciones acumuladas puede no reducir la carga de la aplicación retrospectiva porque requeriría potencialmente dos conciliaciones separadas del patrimonio—una para la transición a las NIIF, que se reconocería en el primer periodo comparativo, y otra para la transición a la NIIF 15, que se reconocería al comienzo del primer periodo de presentación según las NIIF de la entidad. Esto no solo sería un problema para los preparadores, sino también podría ser confuso para los usuarios de los estados financieros.
- FC509 A pesar de decidir no modificar la NIIF 1 para permitir que las entidades que adoptan por primera vez las NIIF usen el método de transición de las actualizaciones acumuladas, el IASB decidió modificar la NIIF 1 para proporcionarles una exención opcional de los requerimientos de la NIIF 15 para contabilizar los contratos terminados antes del primer periodo presentado. Según esta exención, no se requeriría que una entidad que adopta por primera vez las NIIF reexprese todos sus contratos para los cuales haya reconocido todos sus ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con sus PCGA anteriores antes del primer periodo presentado.

Resumen de los principales cambios con respecto al Proyecto de Norma de 2011

- FC510 Los principales cambios con respecto a las propuestas del Proyecto de Norma de 2011 son los siguientes:

NIIF 15 FC

- (a) La NIIF 15 incluye requerimientos adicionales relacionados con la identificación de un contrato con un cliente. De forma específica, la NIIF 15 incluye un criterio adicional que debe cumplirse antes de que una entidad pueda aplicar los requerimientos de la NIIF 15 a un contrato. Este criterio del párrafo 9(e) de la NIIF 15 requiere que una entidad concluya que es probable que un cliente pague la contraprestación a la que la entidad tendrá derecho mediante la evaluación de la capacidad e intención de pagar del cliente. Además, la NIIF 15 proporciona guías para la contabilización de contratos que no cumplen los criterios especificados y por ello, no pueden aplicar la NIIF 15.
- (b) La NIIF 15 aclara el objetivo de los requerimientos de limitar las estimaciones de la contraprestación variable y proporciona un nivel de confianza de “altamente probable” para determinar cuándo incluir esas estimaciones en el precio de la transacción. Esto representa un cambio en el Proyecto de Norma de 2011, que especificaba que una entidad solo podría reconocer ingresos de actividades ordinarias por las estimaciones de la contraprestación variable cuando una entidad estuviera “razonablemente segura” de que tendría derecho a ese importe.
- (c) La NIIF 15 proporciona guías adicionales sobre la asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño:
 - (i) el enfoque residual puede usarse para dos o más bienes o servicios con precios de venta independientes altamente variables o inciertos si al menos un bien o servicio tiene un precio de venta independiente que no es altamente variable o incierto; e
 - (ii) la asignación de un descuento entre las obligaciones de desempeño debe darse antes de utilizar el enfoque residual para estimar el precio de venta independiente para un bien o servicio con un precio de venta independiente altamente variable o incierto.
- (d) La NIIF 15 traslada del Proyecto de Norma de 2011 los principios relacionados con la identificación de las obligaciones de desempeño de un contrato y la determinación de si se satisface una obligación de desempeño a lo largo del tiempo. Sin embargo, la NIIF 15 aclara esos principios y proporciona guías adicionales para entidades que aplican esos principios.
- (e) La NIIF 15 proporciona guías adicionales para determinar cuándo un cliente obtiene el control de una licencia, distinguiendo entre licencias que proporcionan un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad tal como exista a lo largo del periodo de la licencia y las licencias que proporcionan un derecho de uso de la propiedad intelectual de la entidad tal como existe en el momento concreto en que se concede la licencia. Esta determinación afectará a si la entidad satisface su obligación de desempeño de transferir una licencia en un

momento concreto o a lo largo del tiempo. Esto representa un cambio del Proyecto de Norma de 2011, que especificaba que todas las licencias se transferían al cliente en el momento concreto en que el cliente obtiene el control de los derechos. La NIIF 15 también aclara que antes de determinar cuándo se transfiere la licencia al cliente, una entidad considera los compromisos del contrato y aplica los requerimientos para la identificación de las obligaciones de desempeño.

- (f) La NIIF 15 no incluye los requerimientos propuestos en el Proyecto de Norma de 2011 para examinar una obligación de desempeño para determinar si es onerosa.
- (g) La NIIF 15 aclara la información a revelar requerida para los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes. De forma específica, requiere que una entidad proporcione una combinación de información cualitativa y cuantitativa sobre los saldos del contrato. El Proyecto de Norma de 2011 requería que esta información a revelar se proporcione como una conciliación de los saldos del contrato.
- (h) La NIIF 15 proporciona a las entidades un método de transición adicional que no requiere una reexpresión de periodos anteriores. El Proyecto de Norma de 2011 proponía solo un método de transición (es decir, un método de transición retroactivo con soluciones prácticas) que requiere una reexpresión de todos los periodos anteriores presentados.

Opinión en contrario

Opiniones en Contrario de *Aclaraciones a la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes* emitida en abril de 2016

- OC1 El Sr. Ochi votó en contra de la publicación de *Aclaraciones a la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*. Él está de acuerdo con todas las modificaciones de aclaración a la NIIF 15 y las exenciones de transición adicionales. Sin embargo, discrepa de la decisión del IASB de requerir que las entidades apliquen *Aclaraciones a la NIIF 15* de forma retroactiva como si las modificaciones hubieran sido incluidas en la NIIF 15 en la fecha de aplicación inicial.
- OC2 Con respecto a las consideraciones del IASB explicadas en el párrafo FC445T, piensa que requerir que una entidad que ha utilizado la NIIF 15 antes de la aplicación de estas modificaciones reexpres los efectos del uso inicial de la NIIF 15 por los efectos, si los hubiera, de la aplicación inicial de las modificaciones es incongruente con permitir la utilización anticipada de la NIIF 15. Se podría requerir que esa entidad reexpres algunos contratos dos veces, primero en la utilización inicial de la NIIF 15 y otra vez en la aplicación de estas modificaciones. Además, se privaría a esa entidad de los beneficios de las nuevas soluciones prácticas añadidas por el IASB.
- OC3 El Sr. Ochi no discrepa de la emisión de aclaraciones a una Norma, si son absolutamente necesarias, antes de su fecha de vigencia. Sin embargo, las acciones del IASB al emitir cualquier modificación aclaratoria no deben percibirse como una penalización a las entidades que comiencen su proceso de implementación de forma anticipada y una recompensa para las que lo retrasen. Estas percepciones podrían desanimar a las entidades a empezar la implementación de cualquier Norma nueva de forma oportuna.
- OC4 El Sr. Ochi destacó que la fecha de vigencia de la nueva Norma sobre arrendamientos ha sido establecida así para proporcionar un periodo de implementación inicial más largo. A este respecto, considera que permitir la aplicación anticipada de una Norma apoya el correcto desarrollo de nuevas Normas.
- OC5 Para animar la aplicación anticipada de las Normas, considera que el IASB debería, al decidir los requerimientos de transición para modificaciones tales como *Aclaraciones a la NIIF 15*, dar la consideración debida a las entidades que ya han aplicado de forma anticipada la Norma o están en un estado avanzado de preparación para hacerlo. Al decidir los requerimientos de transición, considera que no es solo una cuestión de considerar la amplitud o efecto potencial de las aclaraciones a una Norma; sino que es una cuestión de principios.

Apéndice A

Comparación de la NIIF 15 y el Tema 606¹⁷

- A1
- (a) **Umbral de cobrabilidad**—los consejos incluyeron un umbral de cobrabilidad explícito como uno de los criterios que debe cumplir un contrato antes de que una entidad pueda reconocer un ingreso de actividades ordinarias. Para un contrato que cumple ese criterio, una entidad debe concluir que es probable que cobre la contraprestación a la que tiene derecho a cambio de los bienes o servicios que transferirá al cliente. Para establecer el umbral, los consejos reconocieron que el término “probable” tiene diferentes significados en las NIIF y en los PCGA de los EE.UU. Sin embargo, los consejos decidieron establecer el umbral a un nivel que es congruente con las prácticas y requerimientos anteriores de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias en las NIIF y en los PCGA de los EE.UU. (Véanse los párrafos FC42 a FC46.)
 - (b) **Requerimientos de información a revelar intermedia**—los consejos destacaron que los principios generales en sus requerimientos de información intermedia respectivos (NIC 34 *Información Financiera Intermedia* y el Tema 270 *Información Intermedia*) se aplicarían a los ingresos de actividades ordinarias de contratos con clientes. Sin embargo, el IASB decidió modificar también la NIC 34 para requerir específicamente revelar información desagregada de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes en los informes financieros intermedios. De forma análoga el FASB decidió modificar el Tema 270 para requerir que una entidad pública revele información desagregada sobre los ingresos de actividades ordinarias en los informes financieros intermedios, pero también hizo modificaciones para requerir información sobre los saldos de los contratos y las obligaciones de desempeño pendientes a revelar de forma intermedia. (Véanse los párrafos FC358 a FC361.)
 - (c) **Aplicación anticipada y fecha de vigencia**—el párrafo C1 de la NIIF 15 permite que las entidades apliquen los requerimientos de forma anticipada, mientras que el Tema 606 prohíbe que una entidad cotizada aplique los requerimientos antes de la fecha de vigencia.¹⁸ Además, la fecha de vigencia de la NIIF 15 es para los periodos sobre los que se informa anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2017, mientras que el Tema 606 tiene una fecha de vigencia para las entidades cotizadas para periodos de información anuales que

¹⁷ Este Apéndice refleja las diferencias entre la NIIF 15 y el Tema 606, cuando esas normas se emitieron en mayo de 2014 actualizado para reflejar la emisión de *Aclaraciones a la NIIF 15* en abril de 2016.

¹⁸ El FASB posteriormente modificó el Tema 606 para permitir a todas las entidades aplicar la Norma de forma anticipada para periodos anuales que comiencen después del 15 de diciembre de 2016. Véase el párrafo FC453H.

comiencen después del 15 de diciembre de 2016.¹⁹ (Véanse los párrafos FC452 a FC453.)

- (d) **Reversiones de las pérdidas por deterioro de valor** – el párrafo 104 de la NIIF 15 requiere que una entidad revierta las pérdidas por deterioro de valor, lo cual es congruente con los requerimientos sobre el deterioro de valor de activos dentro del alcance de la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*. Por el contrario, en congruencia con otras áreas de los PCGA de los EE.UU., el Tema 606 no permite que una entidad revierta una pérdida por deterioro de valor de un activo que se reconoce de acuerdo con las guías sobre costos de obtener o cumplir un contrato. (Véanse los párrafos FC309 a FC311.)
- (e) **Requerimiento de entidades no cotizadas** – no existen requerimientos específicos incluidos en la NIIF 15 para entidades no cotizadas. Las entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas pueden aplicar la *NIIF para Pequeñas y Medianas Entidades*. El Tema 606 se aplica a entidades no cotizadas, aunque se han incluido algunas exenciones específicas relacionadas con la información a revelar, transición y fecha de vigencia en el Tema 606 para entidades no cotizadas.

A1A Como explicaba el párrafo FC1A, el IASB emitió *Aclaraciones a la NIIF 15* en abril de 2016, que difería en algunos aspectos de las modificaciones al Tema 606 emitido por el FASB, y en las que éste esperaba emitir sobre la base de sus decisiones, hasta marzo de 2016. Las diferencias son las siguientes:

- (a) **Criterio de cobrabilidad** – El FASB decidió modificar el párrafo 60610251(e) del Tema 606 (equivalente al párrafo 9(e) de la NIIF 15) y añadir guías de implementación y ejemplos para aclarar que una entidad debería evaluar la cobrabilidad de la contraprestación comprometida en un contrato para los bienes o servicios que se transferirán al cliente en lugar de evaluar la cobrabilidad de la contraprestación comprometida en el contrato para todos los bienes o servicios comprometidos. El IASB no realizó modificaciones similares a la NIIF 15. (Véanse los párrafos FC46B a FC46E).
- (b) **Reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias para contratos con clientes que no cumplen los criterios de la Fase 1** – El FASB decidió modificar el párrafo 60610257 del Tema 606, (equivalente al párrafo 15 de la NIIF 15) topara añadir un suceso en el que una entidad reconoce cualquier contraprestación recibida como ingresos de actividades ordinarias cuando (a) la entidad ha transferido el control de los bienes o servicios con los que se relaciona la contraprestación recibida; y (c) la contraprestación recibida del cliente no es reembolsable. El IASB no realizó modificaciones similares a la NIIF 15. (Véanse los párrafos FC46F a FC46H.)

¹⁹ El IASB emitió *Fecha de Vigencia de la NIIF 15* en septiembre de 2015 difiriendo la fecha de vigencia de la NIIF 15 por un año. De forma análoga, el FASB modificó el Tema 606 en agosto de 2015 difiriendo la fecha de vigencia del Tema 606 por un año. Véanse los párrafos FC453A a FC453H.

- (c) **Bienes o servicios comprometidos que no son significativos dentro del contrato**—El FASB decidió modificar el Tema 606 para señalar que no se requiere que una entidad evalúe si los bienes o servicios comprometidos son obligaciones de desempeño si no son significativas dentro del contexto del contrato con el cliente. El IASB no realizó modificaciones similares a la NIIF 15. (Véanse los párrafos FC116A a FC116E.)
- (d) **Actividades de transporte y manipulación**—El FASB decidió modificar el Tema 606 para permitir, como una opción de política contable, que una entidad contabilice las actividades de transporte y manipulación que tienen lugar después de que el cliente haya obtenido el control del bien como actividades de cumplimiento. El IASB no realizó modificaciones similares a la NIIF 15. (Véanse los párrafos FC116R a FC116U.)
- (e) **Presentación de impuestos sobre ventas**—El FASB decidió modificar el Tema 606 para proporcionar una opción de política contable que permita que una entidad excluya de la medición del precio de la transacción todos los impuestos establecidos por una autoridad gubernamental que se impongan sobre, y en coincidencia con, una transacción que produzca ingresos de actividades ordinarias específicos y se cobren a los clientes (por ejemplo, impuestos sobre ventas, impuestos por uso, impuestos sobre valor añadido o algunos impuestos de aduanas). El IASB decidió no proporcionar una opción de política contable similar en la NIIF 15. (Véanse los párrafos FC188A a FC188D.)
- (f) **Contraprestación distinta al efectivo**—El FASB decidió modificar el Tema 606 para requerir que la contraprestación distinta al efectivo se mida a su valor razonable al inicio del contrato. El FASB también decidió especificar que la restricción sobre la contraprestación variable se aplica solo a la variabilidad en el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo que surge por razones distintas a la forma de la contraprestación. El IASB no realizó modificaciones similares a la NIIF 15. (Véanse los párrafos FC254A a FC254H.)
- (g) **Licencias**
 - (i) **Determinación de la naturaleza del compromiso de la entidad al conceder una licencia de propiedad intelectual**—La NIIF 15 y el Tema 606 requieren que las entidades determinen si la naturaleza del compromiso de una entidad al conceder una licencia es un derecho de uso o un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad. El IASB no modificó los criterios de la NIIF 15 para determinar la naturaleza de la licencia pero aclaró que la evaluación de si las actividades de la entidad cambian de forma significativa la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente se basa en si esas actividades afectan la capacidad de la propiedad intelectual de proporcionar beneficios al cliente. El FASB decidió modificar los criterios para determinar la naturaleza de

la licencia requiriendo que una entidad clasifique la propiedad intelectual subyacente de la licencia como funcional o simbólica sobre la base de si la propiedad intelectual tiene funcionalidad independiente significativa. Una licencia de la propiedad intelectual funcional se considera un derecho de uso, mientras que una licencia de la propiedad intelectual simbólica se considera un derecho de acceso a la propiedad intelectual subyacente. (Véanse los párrafos FC414C a FC414N.)

- (ii) **Restricciones contractuales en un licencia y la identificación de las obligaciones de desempeño**—El FASB decidió modificar el Tema 606 para aclarar que los requerimientos sobre las restricciones contractuales de la naturaleza descrita en el párrafo B62 no sustituyen el requerimiento para la entidad de identificar el número de licencias comprometidas en el contrato. El IASB no realizó modificaciones similares a la NIF 15. (Véanse los párrafos FC414O a FC414R.)
- (iii) **Renovaciones de licencias de propiedad intelectual**—El FASB decidió modificar el Tema 606 y proporcionar un ejemplo adicional para especificar que la entidad no reconocería generalmente ingresos de actividades ordinarias relacionados con la transferencia de la renovación de la licencia hasta el comienzo del periodo de renovación de la licencia. El IASB no realizó modificaciones similares. (Véanse los párrafos FC414S a FC414U.)
- (iv) **Cuándo considerar la naturaleza del compromiso de una entidad al conceder una licencia**—El FASB decidió realizar modificaciones que señalan de forma explícita que una entidad considere la naturaleza de su compromiso al conceder una licencia al aplicar el modelo de reconocimiento general de ingresos de actividades ordinarias a una obligación de desempeño única que incluye una licencia y otros bienes o servicios. El IASB no realizó modificaciones similares a la NIF 15. (Véanse los párrafos FC414V a FC414Y.)
- (h) **Contratos completados**—El FASB decidió modificar la definición de un contrato completado para que sea un contrato para el cual todos (o sustancialmente todos) los ingresos de actividades ordinarias fueron reconocidos de acuerdo con Normas sobre ingresos de actividades ordinarias anteriores. El IASB no realizó una modificación similar a la NIF 15. (Véanse los párrafos FC445C a FC445I.) Además, el IASB añadió una solución práctica adicional para permitir que una entidad que aplique la NIF 15 de acuerdo con el párrafo C3(a) no reexpresen los contratos que sean contratos completados al comienzo del primer periodo presentado. El FASB decidió no proporcionar la solución práctica. (Véanse los párrafos FC445M a FC445N.)

- (i) **Fecha de aplicación de la solución práctica para las modificaciones del contrato**—Para una entidad que aplica el Tema 606 de acuerdo con el párrafo 60610651(d)(2) (equivalente al párrafo C3(b) de la NIF 15), el FASB decidió que la entidad debería aplicar la solución práctica en la fecha de aplicación inicial. Sin embargo, el IASB decidió que una entidad que aplique la NIF 15 de acuerdo con el párrafo C3(b) podría aplicar la solución práctica al comienzo del primer periodo presentado; o (b) a la fecha de la aplicación inicial. (Véanse los párrafos FC4450 a FC445R.)

A2 En consecuencia, los números de los párrafos de la NIF 15 y el Tema 606 no son los mismos. La redacción de la mayoría de los párrafos es congruente porque la NIF 15 y el Tema 606 se emitieron en mayo de 2014 como una norma sobre ingresos de actividades ordinarias común para las NIF y los PCGA de los EE.UU. Sin embargo, la redacción de algunos párrafos difiere debido a las modificaciones diferentes a la NIF 15 y el Tema 606 (véase el párrafo A1A). La siguiente tabla ilustra la forma en que se corresponden los párrafos de la NIF 15 y el Tema 606 y los ejemplos ilustrativos relacionados. Los párrafos en los que difiere la redacción están señalados con “*”. La tabla refleja las modificaciones emitidas por el FASB y las que espera emitir a partir de sus decisiones hasta marzo de 2016.

IASB	FASB
PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS	PERSPECTIVA GENERAL Y ANTECEDENTES
N/A	606-10-05-1
IN7	606-10-05-2
IN8	606-10-05-3
	606-10-05-4
IN9	606-10-05-5
N/A	606-10-05-6
OBJETIVO	
1	606-10-10-1
Cumplimiento del Objetivo	
2	606-10-10-2
3	606-10-10-3
4	606-10-10-4

NIIF 15 FC

ALCANCE	
Entidades	
N/A	606-10-15-1
Transacciones	
5	606-10-15-2
6	606-10-15-3
7	606-10-15-4
8	606-10-15-5

RECONOCIMIENTO	
Identificación del Contrato	
9	606-10-25-1*
10	606-10-25-2
11	606-10-25-3*
12	606-10-25-4
13	606-10-25-5
14	606-10-25-6
15	606-10-25-7*
16	606-10-25-8
Combinación de Contratos	
17	606-10-25-9
Modificaciones del Contrato	
18	606-10-25-10
19	606-10-25-11
20	606-10-25-12
21	606-10-25-13
Identificación de las Obligaciones de Desempeño	
22	606-10-25-14
23	606-10-25-15
Compromisos en Contratos con Clientes	
24	606-10-25-16*
N/A	606-10-25-16A a 25-16B*
25	606-10-25-17*

continúa...

...continuación

RECONOCIMIENTO	
Bienes o Servicios Distintos	
26	606-10-25-18
N/A	606-10-25-18A a 25-18B*
27	606-10-25-19
28	606-10-25-20
29	606-10-25-21
30	606-10-25-22
Satisfacción de las Obligaciones de Desempeño	
31	606-10-25-23
32	606-10-25-24
33	606-10-25-25
34	606-10-25-26
Obligaciones de Desempeño Satisfechas a lo Largo del Tiempo	
35	606-10-25-27
36	606-10-25-28
37	606-10-25-29
Obligaciones de Desempeño Satisfechas en un Determinado Momento	
38	606-10-25-30
Medición del Progreso hacia la Satisfacción Completa de una Obligación de Desempeño	
39	606-10-25-31
40	606-10-25-32
<i>Métodos para Medir el Progreso</i>	
41	606-10-25-33
42	606-10-25-34
43	606-10-25-35
<i>Medidas Razonables del Progreso</i>	
44	606-10-25-36
45	606-10-25-37

NIIF 15 FC

MEDICIÓN	
46	606-10-32-1
Determinación del Precio de la Transacción	
47	606-10-32-2
N/A	606-10-32-2A*
48	606-10-32-3
49	606-10-32-4
Contraprestación Variable	
50	606-10-32-5
51	606-10-32-6
52	606-10-32-7
53	606-10-32-8
54	606-10-32-9
<i>Pasivos por Reembolsos</i>	
55	606-10-32-10
<i>Limitaciones de las Estimaciones de la Contraprestación Variable</i>	
56	606-10-32-11
57	606-10-32-12
58	606-10-32-13
<i>Nueva Evaluación de la Contraprestación Variable</i>	
59	606-10-32-14
Existencia de un Componente de Financiación Significativo en el Contrato	
60	606-10-32-15
61	606-10-32-16
62	606-10-32-17
63	606-10-32-18
64	606-10-32-19
65	606-10-32-20
Contraprestación distinta al efectivo	
66	606-10-32-21*
67	606-10-32-22
68	606-10-32-23*
69	606-10-32-24

continúa...

...continuación

MEDICIÓN	
Contraprestación a Pagar a un Cliente	
70	606-10-32-25
71	606-10-32-26
72	606-10-32-27
Asignación del Precio de la Transacción a las Obligaciones de Desempeño	
73	606-10-32-28
74	606-10-32-29
75	606-10-32-30
Asignación Basada en Precios de Venta Independientes	
76	606-10-32-31
77	606-10-32-32
78	606-10-32-33
79	606-10-32-34
80	606-10-32-35
Asignación de un Descuento	
81	606-10-32-36
82	606-10-32-37
83	606-10-32-38
Asignación de la Contraprestación Variable	
84	606-10-32-39
85	606-10-32-40
86	606-10-32-41
Cambios en el Precio de la Transacción	
87	606-10-32-42
88	606-10-32-43
89	606-10-32-44
90	606-10-32-45
COSTOS DEL CONTRATO	
Perspectiva General y Antecedentes	
N/A	340-40-05-1
N/A	340-40-05-2

continúa...

...continuación

COSTOS DEL CONTRATO	
Alcance y Excepciones al Alcance	
N/A	340-40-15-1
N/A	340-40-15-2
N/A	340-40-15-3
Incremento de los Costos por la Obtención de un Contrato	
91	340-40-25-1
92	340-40-25-2
93	340-40-25-3
94	340-40-25-4
Costos de Cumplir un Contrato	
95	340-40-25-5
96	340-40-25-6
97	340-40-25-7
98	340-40-25-8
Amortización y Deterioro de Valor	
99	340-40-35-1
100	340-40-35-2
101	340-40-35-3
102	340-40-35-4
103	340-40-35-5
104	340-40-35-6

PRESENTACIÓN	
105	606-10-45-1
106	606-10-45-2
107	606-10-45-3
108	606-10-45-4
109	606-10-45-5

INFORMACIÓN A REVELAR	
110	606-10-50-1
111	606-10-50-2
112	606-10-50-3

continúa...

...continuación

INFORMACIÓN A REVELAR	
Contratos con Clientes	
113	606-10-50-4
Desagregación de los Ingresos de Actividades Ordinarias	
114	606-10-50-5
115	606-10-50-6
N/A	606-10-50-7
Saldos del Contrato	
116	606-10-50-8
117	606-10-50-9
118	606-10-50-10
N/A	606-10-50-11
Obligaciones de Desempeño	
119	606-10-50-12
Precio de la Transacción Asignado a las Obligaciones de Desempeño Pendientes	
120	606-10-50-13
121	606-10-50-14
122	606-10-50-15
N/A	606-10-50-16
Juicios Significativos en la Aplicación de esta Norma	
123	606-10-50-17
Determinación del Calendario de Satisfacción de las Obligaciones de Desempeño	
124	606-10-50-18
125	606-10-50-19
Determinación del Precio de la Transacción y de los Importes Asignados a las Obligaciones de Desempeño	
126	606-10-50-20
N/A	606-10-50-21

continúa...

...continuación

INFORMACIÓN A REVELAR	
Activos Reconocidos de los Costos para Obtener o Cumplir un Contrato con un Cliente	
N/A	340-40-50-1
127	340-40-50-2
128	340-40-50-3
N/A	340-40-50-4
129	340-40-50-5
N/A	340-40-50-6
Soluciones Prácticas	
129	606-10-50-22
N/A	606-10-50-23

TRANSICIÓN Y FECHA DE VIGENCIA	
Apéndice C	606-10-65-1*

GUÍA DE APLICACIÓN	
B1	606-10-55-3*
Evaluación de la Cobrabilidad	
N/A	606-10-55-3A a 55-3C*
Obligaciones de Desempeño Satisfechas a lo Largo del Tiempo	
B2	606-10-55-4
Recepción y Consumo Simultáneo de los Beneficios del Desempeño de la Entidad	
B3	606-10-55-5
B4	606-10-55-6
El Cliente Controla el Activo a medida que se Crea o Mejora	
B5	606-10-55-7
Desempeño de la Entidad que no Crea un Activo con un Uso Alternativo	
B6	606-10-55-8
B7	606-10-55-9
B8	606-10-55-10

continúa...

...continuación

GUÍA DE APLICACIÓN	
Derecho al Pago por el Desempeño Completado hasta la Fecha	
B9	606-10-55-11
B10	606-10-55-12
B11	606-10-55-13
B12	606-10-55-14
B13	606-10-55-15
Métodos de Medición del Progreso Hacia la Satisfacción Completa de una Obligación de Desempeño	
B14	606-10-55-16
Métodos de los Productos	
B15	606-10-55-17
B16	606-10-55-18
B17	606-10-55-19
Métodos de Recursos	
B18	606-10-55-20
B19	606-10-55-21
Venta con Derecho a Devolución	
B20	606-10-55-22
B21	606-10-55-23
B22	606-10-55-24
B23	606-10-55-25
B24	606-10-55-26
B25	606-10-55-27
B26	606-10-55-28
B27	606-10-55-29
Garantías	
B28	606-10-55-30
B29	606-10-55-31
B30	606-10-55-32
B31	606-10-55-33
B32	606-10-55-34
B33	606-10-55-35

continúa...

...continuación

GUÍA DE APLICACIÓN	
Contraprestaciones del Principal Frente a Contraprestaciones del Agente	
B34	606-10-55-36
B34A	606-10-55-36A
B35	606-10-55-37
B35A	606-10-55-37A
B35B	606-10-55-37B
B36	606-10-55-38
B37	606-10-55-39
B37A	606-10-55-39A
B38	606-10-55-40
Opciones del Cliente sobre Bienes o Servicios Adicionales	
B39	606-10-55-41
B40	606-10-55-42
B41	606-10-55-43
B42	606-10-55-44
B43	606-10-55-45
Derechos de Clientes no Ejercitados	
B44	606-10-55-46
B45	606-10-55-47
B46	606-10-55-48
B47	606-10-55-49
Pagos Iniciales no Reembolsables (y Algunos Costos Relacionados)	
B48	606-10-55-50
B49	606-10-55-51
B50	606-10-55-52
B51	606-10-55-53
Licencias	
B52	606-10-55-54*
B53	606-10-55-55
B54	606-10-55-56
B55	606-10-55-57*
B56	606-10-55-58*

continúa...

...continuación

GUÍA DE APLICACIÓN	
Determinación de la Naturaleza del Compromiso de la Entidad	
B57 [Eliminado]	N/A*
N/A	606-10-55-59*
B58 y B59A	606-10-55-60, 55-62 hasta 55-63A*
B59	606-10-55-61 [Sustituido]*
B60	606-10-55-58A*
B61	606-10-55-58B a 55-58C*
B62	606-10-55-64 hasta 55-64A*
Regalías Basadas en Ventas o en Uso	
B63	606-10-55-65
B63A–B63B	606-10-55-65A a 55-65B
Acuerdos de Recompra	
B64	606-10-55-66
B65	606-10-55-67
Un contrato a Término o una Opción de Compra	
B66	606-10-55-68
B67	606-10-55-69
B68	606-10-55-70
B69	606-10-55-71
Una Opción de Venta	
B70	606-10-55-72
B71	606-10-55-73
B72	606-10-55-74
B73	606-10-55-75
B74	606-10-55-76
B75	606-10-55-77
B76	606-10-55-78
Acuerdos de Depósito	
B77	606-10-55-79
B78	606-10-55-80

continúa...

...continuación

GUÍA DE APLICACIÓN	
Acuerdos de Entrega Posterior a la Facturación	
B79	606-10-55-81
B80	606-10-55-82
B81	606-10-55-83
B82	606-10-55-84
Aceptación del Cliente	
B83	606-10-55-85
B84	606-10-55-86
B85	606-10-55-87
B86	606-10-55-88
Información a Revelar sobre Ingresos de Actividades Ordinarias Desagregados	
B87	606-10-55-89
B88	606-10-55-90
B89	606-10-55-91

EJEMPLOS	
EI1	606-10-55-92
N/A	606-10-55-93

IDENTIFICACIÓN DEL CONTRATO	
EI2	606-10-55-94*
Ejemplo 1—Cobrabilidad de la Contraprestación	
EI3	606-10-55-95
EI4	606-10-55-96*
EI5	606-10-55-97*
EI6	606-10-55-98*
N/A	606-10-55-98A a 55-98L*
Ejemplo 2—La Contraprestación no es un Precio Establecido—Reducción de Precio Implícita	
EI7	606-10-55-99
EI8	606-10-55-100
EI9	606-10-55-101

continúa...

...continuación

IDENTIFICACIÓN DEL CONTRATO	
Ejemplo 3—Reducción de Precio Implícita	
EI10	606-10-55-102
EI11	606-10-55-103
EI12	606-10-55-104
EI13	606-10-55-105
Ejemplo 4—Revaluación de los Criterios para la Identificación de un Contrato	
EI14	606-10-55-106
EI15	606-10-55-107
EI16	606-10-55-108
EI17	606-10-55-109

MODIFICACIONES DEL CONTRATO	
EI18	606-10-55-110
Ejemplo 5—Modificación de un Contrato sobre Bienes	
EI19	606-10-55-111
EI20	606-10-55-112
EI21	606-10-55-113
EI22	606-10-55-114
EI23	606-10-55-115
EI24	606-10-55-116
Ejemplo 6—Cambio en el Precio de la Transacción después de una Modificación del Contrato	
EI25	606-10-55-117
EI26	606-10-55-118
EI27	606-10-55-119
EI28	606-10-55-120
EI29	606-10-55-121
EI30	606-10-55-122
EI31	606-10-55-123
EI32	606-10-55-124

continúa...

...continuación

MODIFICACIONES DEL CONTRATO	
Ejemplo 7—Modificación de un Contrato de Administración	
EI33	606-10-55-125
EI34	606-10-55-126
EI35	606-10-55-127
EI36	606-10-55-128
Ejemplo 8—Modificación Resultante de Ajustes de Actualización Acumulados en Ingresos de Actividades Ordinarias	
EI37	606-10-55-129
EI38	606-10-55-130
EI39	606-10-55-131
EI40	606-10-55-132
EI41	606-10-55-133
Ejemplo 9—Cambio no Aprobado en Alcance y Precio	
EI42	606-10-55-134
EI43	606-10-55-135

IDENTIFICACIÓN DE LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO	
EI44	606-10-55-136*
Ejemplo 10—Bienes y Servicios que No son Distintos	
EI45	606-10-55-137
EI46	606-10-55-138
EI47	606-10-55-139
EI48	606-10-55-140
EI48A–EI48C	606-10-55-140A a 55-140C
N/A	606-10-55-140D a 55-140F*

continúa...

...continuación

IDENTIFICACIÓN DE LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO	
Ejemplo 11—Determinación de Si los Bienes o Servicios son Distintos	
EI49	606-10-55-141
EI50	606-10-55-142
EI51	606-10-55-143*
EI52	606-10-55-144
EI53	606-10-55-145
EI54	606-10-55-146
EI55	606-10-55-147
EI56	606-10-55-148
EI57	606-10-55-149
EI58	606-10-55-150*
EI58A–EI58K	606-10-55-150A a 55-150K
Ejemplo 12—Compromisos Explícitos e Implícitos en un Contrato	
EI59	606-10-55-151
EI60	606-10-55-152
EI61	606-10-55-153
EI61A	606-10-55-153A
EI62	606-10-55-154
EI63	606-10-55-155*
EI64	606-10-55-156
EI65	606-10-55-157
EI65A	606-10-55-157A
Ejemplo 12A—Series de Bienes o Servicios distintos	
N/A	606-10-55-157B a 55-157E*
OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO SATISFECHAS A LO LARGO DEL TIEMPO	
EI66	606-10-55-158
Ejemplo 13—El cliente Recibe y Consume Simultáneamente los Beneficios	
EI67	606-10-55-159
EI68	606-10-55-160

continúa...

...continuación

OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO SATISFECHAS A LO LARGO DEL TIEMPO	
Ejemplo 14—Evaluación del Uso Alternativo y Derecho al Pago	
EI69	606-10-55-161
EI70	606-10-55-162
EI71	606-10-55-163
EI72	606-10-55-164
Ejemplo 15—El activo No Tiene Uso Alternativo para la Entidad	
EI73	606-10-55-165
EI74	606-10-55-166
EI75	606-10-55-167
EI76	606-10-55-168
Ejemplo 16—Derecho Exigible al Pago por Haber Completado el Desempeño hasta la Fecha	
EI77	606-10-55-169
EI78	606-10-55-170
EI79	606-10-55-171
EI80	606-10-55-172
Ejemplo 17—Evaluación de Si una Obligación de Desempeño se Satisface en un Momento Concreto o a lo Largo del Tiempo	
EI81	606-10-55-173
EI82	606-10-55-174
EI83	606-10-55-175
EI84	606-10-55-176
EI85	606-10-55-177
EI86	606-10-55-178
EI87	606-10-55-179
EI88	606-10-55-180
EI89	606-10-55-181
EI90	606-10-55-182

MEDICIÓN DEL PROGRESO HACIA LA SATISFACCIÓN COMPLETA DE UNA OBLIGACIÓN DE DESEMPEÑO	
EI91	606-10-55-183
Ejemplo 18—Medición del Progreso de Cuándo Se Hacen Disponibles los Bienes o Servicios	
EI92	606-10-55-184
EI93	606-10-55-185
EI94	606-10-55-186
Ejemplo 19—Materiales no Instalados	
EI95	606-10-55-187
EI96	606-10-55-188
EI97	606-10-55-189
EI98	606-10-55-190
EI99	606-10-55-191
EI100	606-10-55-192

CONTRAPRESTACIÓN VARIABLE	
EI101	606-10-55-193
Ejemplo 20—La Penalización Da Lugar a Contraprestación Variable	
EI102	606-10-55-194
EI103	606-10-55-195
EI104	606-10-55-196
Ejemplo 21—Estimación de la Contraprestación Variable	
EI105	606-10-55-197
EI106	606-10-55-198
EI107	606-10-55-199
EI108	606-10-55-200

LIMITACIONES DE LAS ESTIMACIONES DE LA CONTRAPRESTACIÓN VARIABLE	
EI109	606-10-55-201
Ejemplo 22—Derecho de Devolución	
EI110	606-10-55-202
EI111	606-10-55-203
EI112	606-10-55-204
EI113	606-10-55-205
EI114	606-10-55-206
EI115	606-10-55-207
Ejemplo 23—Reducciones de Precio	
EI116	606-10-55-208
EI117	606-10-55-209
EI118	606-10-55-210
EI119	606-10-55-211
EI120	606-10-55-212
EI121	606-10-55-213
EI122	606-10-55-214
EI123	606-10-55-215
Ejemplo 24—Incentivos de Descuento por Volumen	
EI124	606-10-55-216
EI125	606-10-55-217
EI126	606-10-55-218
EI127	606-10-55-219
EI128	606-10-55-220
Ejemplo 25—Comisiones de Gestión Sujetas a la Restricción	
EI129	606-10-55-221
EI130	606-10-55-222
EI131	606-10-55-223
EI132	606-10-55-224
EI133	606-10-55-225

EXISTENCIA DE UN COMPONENTE DE FINANCIACIÓN SIGNIFICATIVO EN EL CONTRATO	
EI134	606-10-55-226
Ejemplo 26—Componente de Financiación Significativo y Derecho de Devolución	
EI135	606-10-55-227
EI136	606-10-55-228
EI137	606-10-55-229
EI138	606-10-55-230
EI139	606-10-55-231
EI140	606-10-55-232
Ejemplo 27—Pagos Retenidos en un Contrato a Largo Plazo	
EI141	606-10-55-233
EI142	606-10-55-234
Ejemplo 28—Determinación de la Tasa de Descuento	
EI143	606-10-55-235
EI144	606-10-55-236
EI145	606-10-55-237
EI146	606-10-55-238
EI147	606-10-55-239
Ejemplo 29—Pago Anticipado y Evaluación de la Tasa de Descuento	
EI148	606-10-55-240
EI149	606-10-55-241
EI150	606-10-55-242
EI151	606-10-55-243
Ejemplo 30—Pago Anticipado	
EI152	606-10-55-244
EI153	606-10-55-245
EI154	606-10-55-246
CONTRAPRESTACIÓN DISTINTA AL EFECTIVO	
EI155	606-10-55-247
Ejemplo 31—Derecho a una Contraprestación Distinta al Efectivo	
EI156	606-10-55-248
EI157	606-10-55-249
EI158	606-10-55-250*

CONTRAPRESTACIÓN A PAGAR A UN CLIENTE	
EI159	606-10-55-251
Ejemplo 32—Contraprestación a Pagar a un Cliente	
EI160	606-10-55-252
EI161	606-10-55-253
EI162	606-10-55-254

ASIGNACIÓN DEL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN A LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO	
EI163	606-10-55-255
Ejemplo 33—Metodología de la Asignación	
EI164	606-10-55-256
EI165	606-10-55-257
EI166	606-10-55-258
Ejemplo 34—Asignación de un Descuento	
EI167	606-10-55-259
EI168	606-10-55-260
EI169	606-10-55-261
EI170	606-10-55-262
EI171	606-10-55-263
EI172	606-10-55-264
EI173	606-10-55-265
EI174	606-10-55-266
EI175	606-10-55-267
EI176	606-10-55-268
EI177	606-10-55-269

continúa...

...continuación

ASIGNACIÓN DEL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN A LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO	
Ejemplo 35—Asignación de la Contraprestación Variable	
EI178	606-10-55-270
EI179	606-10-55-271
EI180	606-10-55-272
EI181	606-10-55-273
EI182	606-10-55-274
EI183	606-10-55-275
EI184	606-10-55-276
EI185	606-10-55-277
EI186	606-10-55-278
EI187	606-10-55-279

COSTOS DEL CONTRATO	
EI188	340-40-55-1
Ejemplo 36—Incrementos de Costos por la Obtención de un Contrato	
EI189	340-40-55-2
EI190	340-40-55-3
EI191	340-40-55-4
Ejemplo 37—Costos que Dan Lugar a un Activo	
EI192	340-40-55-5
EI193	340-40-55-6
EI194	340-40-55-7
EI195	340-40-55-8
EI196	340-40-55-9

PRESENTACIÓN	
EI197	606-10-55-283
Ejemplo 38—Pasivos y Cuentas por Cobrar del Contrato	
EI198	606-10-55-284
EI199	606-10-55-285
EI200	606-10-55-286

continúa...

...continuación

PRESENTACIÓN	
Ejemplo 39—Activos del Contrato Reconocidos por el Desempeño de la Entidad	
EI201	606-10-55-287
EI202	606-10-55-288
EI203	606-10-55-289
EI204	606-10-55-290
Ejemplo 40—Cuentas por Cobrar Reconocidas por el Desempeño de la Entidad	
EI205	606-10-55-291
EI206	606-10-55-292
EI207	606-10-55-293
EI208	606-10-55-294

INFORMACIÓN A REVELAR	
EI209	606-10-55-295
Ejemplo 41—Desagregación de los Ingresos de Actividades Ordinarias— Información a Revelar Cuantitativa	
EI210	606-10-55-296
EI211	606-10-55-297
Ejemplo 42—Información a Revelar sobre el Precio de la Transacción Asignado a las Obligaciones de Desempeño Pendientes	
EI212	606-10-55-298
EI213	606-10-55-299
EI214	606-10-55-300
EI215	606-10-55-301
EI216	606-10-55-302
EI217	606-10-55-303
EI218	606-10-55-304
EI219	606-10-55-305
Ejemplo 43—Información a Revelar sobre el Precio de la Transacción Asignado a las Obligaciones de Desempeño Pendientes—Información a Revelar Cualitativa	
EI220	606-10-55-306
EI221	606-10-55-307

GARANTÍAS	
EI222	606-10-55-308
Ejemplo 44—Garantías	
EI223	606-10-55-309*
EI224	606-10-55-310
EI225	606-10-55-311
EI226	606-10-55-312
EI227	606-10-55-313
EI228	606-10-55-314
EI229	606-10-55-315

CONTRAPRESTACIONES DEL PRINCIPAL FRENTE A CONTRAPRESTACIONES DEL AGENTE	
EI230	606-10-55-316
Ejemplo 45—Acuerdo para la Provisión de Bienes o Servicios (La Entidad es un Agente)	
EI231	606-10-55-317
EI232	606-10-55-318
EI232A–EI232C	606-10-55-318A a 55-318C
EI233	606-10-55-319
Ejemplo 46—Compromiso de Proporcionar Bienes o Servicios (La Entidad es un Principal)	
EI234	606-10-55-320
EI235	606-10-55-321
EI236	606-10-55-322
EI237	606-10-55-323
EI237A–EI237B	606-10-55-323A a 55-323B
EI238	606-10-55-324
Ejemplo 46A—Compromiso de proporcionar bienes o servicios (la Entidad es un Principal)	
EI238A–EI238G	606-10-55-324A a 55-324G

continúa...

...continuación

CONTRAPRESTACIONES DEL PRINCIPAL FRENTE A CONTRAPRESTACIONES DEL AGENTE	
Ejemplo 47—Compromiso de Proporcionar Bienes o Servicios (La Entidad es un Principal)	
EI239	606-10-55-325
EI240	606-10-55-326
EI241	606-10-55-327
EI242	606-10-55-328
EI242A–EI242C	606-10-55-328A a 55-328C
EI243	606-10-55-329
Ejemplo 48—Acuerdo para la Provisión de Bienes o Servicios (La Entidad es un Agente)	
EI244	606-10-55-330
EI245	606-10-55-331
EI246	606-10-55-332
EI247	606-10-55-333
EI247A–EI247B	606-10-55-333A a 55-333B
EI248	606-10-55-334
Ejemplo 48A—La entidad es un Principal y un Agente en el Mismo Contrato	
EI248A–EI248F	606-10-55-334A a 55-334F

OPCIONES DEL CLIENTE SOBRE BIENES O SERVICIOS ADICIONALES	
EI249	606-10-55-335
Ejemplo 49—Opciones que Proporcionan al Cliente un Derecho Significativo (Vales de Descuento)	
EI250	606-10-55-336
EI251	606-10-55-337
EI252	606-10-55-338
EI253	606-10-55-339
Ejemplo 50—Opciones que no Proporcionan al Cliente un Derecho Significativo (Bienes o Servicios Adicionales)	
EI254	606-10-55-340
EI255	606-10-55-341
EI256	606-10-55-342

continúa...

...continuación

OPCIONES DEL CLIENTE SOBRE BIENES O SERVICIOS ADICIONALES	
Ejemplo 51—Opciones que Proporcionan al Cliente un Derecho Significativo (Opciones de Renovación)	
EI257	606-10-55-343
EI258	606-10-55-344
EI259	606-10-55-345
EI260	606-10-55-346
EI261	606-10-55-347
EI262	606-10-55-348
EI263	606-10-55-349
EI264	606-10-55-350
EI265	606-10-55-351
EI266	606-10-55-352
Ejemplo 52—Programas de Fidelización de Clientes	
EI267	606-10-55-353
EI268	606-10-55-354
EI269	606-10-55-355
EI270	606-10-55-356
PAGOS INICIALES NO REEMBOLSABLES	
EI271	606-10-55-357
Ejemplo 53—Tarifas iniciales no reembolsables	
EI272	606-10-55-358
EI273	606-10-55-359
EI274	606-10-55-360
LICENCIAS	
EI275	606-10-55-361*
Ejemplo 54—Derecho a Utilizar Propiedad Intelectual	
EI276	606-10-55-362
EI277	606-10-55-363 hasta 55-363B*

continúa...

...continuación

LICENCIAS	
Ejemplo 55—Licencia de Propiedad Intelectual	
EI278	606-10-55-364
EI279	606-10-55-365
EI279A	606-10-55-365A
EI280	606-10-55-366*
Ejemplo 56—Identificación de una Licencia Distinta	
EI281	606-10-55-367*
EI282	606-10-55-368*
EI283	606-10-55-369
EI284	606-10-55-370*
EI285	606-10-55-371
EI286	606-10-55-372
EI286A	606-10-55-372A
EI287	606-10-55-373*
EI288	606-10-55-374*
Ejemplo 57—Derechos de Franquicia	
EI289	606-10-55-375*
EI290	606-10-55-376*
EI291	606-10-55-377
EI292	606-10-55-378*
EI293	606-10-55-379*
EI294	606-10-55-380*
EI295	606-10-55-381*
EI296	606-10-55-382*
Ejemplo 58—Acceso a la Propiedad Intelectual	
EI297	606-10-55-383*
EI298	606-10-55-384
EI299	606-10-55-385*
EI300	606-10-55-386*
EI301	606-10-55-387*
EI302	606-10-55-388*

continúa...

...continuación

LICENCIAS	
Ejemplo 59—Derecho a Utilizar Propiedad Intelectual	
EI303	606-10-55-389
EI304	606-10-55-390
EI305	606-10-55-391*
EI306	606-10-55-392*
N/A	606-10-55-392A a 55-392D*
Ejemplo 60—Ventas basadas en regalías sobre una licencia de propiedad intelectual	
EI307	606-10-55-393
EI308	606-10-55-394
Ejemplo 61—Acceso a la Propiedad Intelectual	
EI309	606-10-55-395
EI310	606-10-55-396*
EI311	606-10-55-397*
EI312	606-10-55-398*
EI313	606-10-55-399*
Ejemplo 61A—Derecho a Utilizar Propiedad Intelectual	
N/A	606-10-55-399A a 55-399J*
Ejemplo 61B—Distinción entre Licencias múltiples y Atributos de una Sola Licencia	
N/A	606-10-55-399K a 55-399O*
ACUERDOS DE RECOMPRA	
EI314	606-10-55-400
Ejemplo 62—Acuerdos de Recompra	
EI315	606-10-55-401
EI316	606-10-55-402
EI317	606-10-55-403
EI318	606-10-55-404
EI319	606-10-55-405
EI320	606-10-55-406
EI321	606-10-55-407

NIF 15 FC

ACUERDOS DE ENTREGA POSTERIOR A LA FACTURACIÓN	
EI322	606-10-55-408
Ejemplo 63—Acuerdo de entrega posterior a la facturación	
EI323	606-10-55-409
EI324	606-10-55-410
EI325	606-10-55-411
EI326	606-10-55-412
EI327	606-10-55-413

Apéndice B

Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de otras Normas

Las modificaciones en este apéndice a los Fundamentos de las Conclusiones de otras Normas son necesarias para garantizar la congruencia con la NIF 15 y las modificaciones relacionadas con otras Normas.

* * * * *

Las modificaciones en este apéndice a los Fundamentos de las Conclusiones de otras Normas son necesarias para garantizar la congruencia con la NIF 15 y las modificaciones relacionadas con otras Normas.

