

PROYECTO PARA AUSCULTACIÓN

Para recibir comentarios a más tardar el 31 de julio de 2015

**Norma de Información
Financiera**

D-1

Ingresos de clientes

Este proyecto para auscultación de Norma de Información Financiera es emitido por el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A. C. (CINIF) para recibir comentarios por escrito, los cuales deben enviarse al mismo con la referencia No. 019-15



Derechos de autor © 2015 (en trámite) reservados para el:

Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A. C. (CINIF)

Bosque de Ciruelos 186, Piso 11
Col. Bosques de las Lomas,
C. P. 11700, México, D. F.
Teléfono: (55) 55-96-56-33
Fax: (55) 55-96-56-34
Correo electrónico: contacto.cinif@cinif.org.mx

Cualquier organización o persona, puede obtener una copia electrónica de este proyecto para auscultación sin cargo alguno, hasta el 31 de julio de 2015, solicitándola por escrito directamente al **CINIF** con la **referencia 019-15**. Para información sobre precios aplicables a copias impresas o copias solicitadas después del 31 de julio de 2015, favor de contactar directamente al **CINIF**.

Prohibida la reproducción, traducción, reimpresión o utilización, total o parcial de esta obra, ya sea de manera electrónica, mecánica u otro medio, actual o futuro, incluyendo fotocopia y grabación o cualquier forma de almacenamiento físico o por sistema, sin el permiso por escrito del **CINIF**.

Para cualquier información adicional sobre el uso de este documento, favor de contactar directamente al **CINIF**.

Información adicional relacionada con este proyecto se encuentre en su periodo de auscultación, estará disponible en la página electrónica del **CINIF**: www.cinif.org.mx



Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A. C.

Bosque de Ciruelos 186, Piso 11

Col. Bosques de las Lomas

C. P. 11700, México, D. F.

El logotipo del CINIF y los términos “NIF”, “INIF”, “ONIF”, “CINIF”, “Normas de Información Financiera”, “Interpretaciones a las Normas de Información Financiera” y “Orientaciones para la aplicación de las NIF”, son marcas registradas del Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A. C.

México, D. F. a 30 de abril de 2015

A TODOS LOS INTERESADOS EN LA INFORMACIÓN FINANCIERA

El Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF) adjunta el proyecto para auscultación de la **Norma de Información Financiera D-1, Ingresos de clientes (NIF D-1)** convocando al envío de comentarios sobre cualquier punto o tópico desarrollado por el proyecto, los cuales representan mayor beneficio si indican el párrafo específico o grupo de párrafos que le son relativos, contienen razonamientos claros con sustento técnico y, donde sea aplicable, provean sugerencias de redacción alternativa.

Los comentarios que se reciban por escrito serán analizados y tomados en cuenta para las deliberaciones del Consejo Emisor en el proceso de aprobación del proyecto, sólo si son recibidos a más tardar el **xx de xxx de 2015**. Las comunicaciones a este respecto deben enviarse con la **referencia 019-15** por alguna de las siguientes vías:

- a) correo electrónico: contacto.cinif@cinif.org.mx
- b) fax: (55) 55-96-56-34
- c) mensajería: Bosque de Ciruelos 186, Piso 11,
Col. Bosques de las Lomas,
CP 11700, México, D. F.

Cualquier disposición normativa previamente promulgada, que se pretenda eliminar o modificar, se mantendrá vigente hasta en tanto la NIF presentada para auscultación se apruebe y entre en vigor.

Por último, el proyecto para auscultación propone su entrada en vigor para los ejercicios que se inicien a partir del 1º de enero de 2017.

Atentamente,

C.P.C. Felipe Pérez Cervantes
Presidente del Consejo Emisor del CINIF

NIF D-1
INGRESOS DE CLIENTES

CONTENIDO

	Párrafos
INTRODUCCIÓN	IN1 – IN16
Preámbulo	IN1 – IN5
Razones para emitir la NIF D-1	IN6 – IN10
Principales cambios en relación con pronunciamientos anteriores	IN11 – IN12
Bases del Marco Conceptual que se utilizaron para la elaboración de esta NIF	IN13 – IN15
Convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera	IN16
10 OBJETIVO	10-1 – 10.4
20 ALCANCE	20.1 – 20.6
30 DEFINICIÓN DE TÉRMINOS	30.1
40 NORMAS DE RECONOCIMIENTO	40.1 – 45.9.14
41 Identificación del contrato (o contratos) con el cliente	41.1 – 41.13
42 Identificación de las obligaciones de cumplimiento	42.1 – 42.4.35
43 Determinación del monto de la transacción	43.1 – 43.8.4
44 Asignación del monto de la transacción entre las obligaciones de cumplimiento	44.1 – 44.6.3

Párrafos

45 Reconocimiento del ingreso	45.1 – 45.9.14
50 NORMAS DE PRESENTACIÓN	50.1 – 50.5
60 NORMAS DE REVELACIÓN	61.1 – 63.13
61 Contratos con clientes	61.1 – 61.3.2
62 Juicios importantes en la aplicación de esta norma	62.1 – 62.2
63 Revelaciones específicas para entidades públicas	63.1 – 63.13
70 VIGENCIA	70.1 – 70.2
80 TRANSITORIOS	80.1 – 80.9
APÉNDICE A – Ejemplos ilustrativos:	A1 – A230
Identificación del contrato (o contratos) con el cliente	A2 – A9
Ejemplo 1 – Cobrabilidad de la contraprestación	A3 – A6
Ejemplo 2 – Concesión de precio implícita	A7 – A9
Modificación de contratos	A10 – A37
Ejemplo 3 – Modificación de un contrato para bienes	A11 – A17
Ejemplo 4 – Cambio del monto de la transacción después de una modificación de un contrato	A18 – A27
Ejemplo 5 – Modificación de un contrato para servicios	A28 – A31
Ejemplo 6 – Modificación resultante de ajustes acumulados de actualización en ingresos	A32 – A37
Identificación de las obligaciones de cumplimiento	A38 – A59
Ejemplo 7 – Bienes y servicios que no son segregables	A39 – A42
Ejemplo 8 – Determinando si los bienes y servicios son segregables	A43 – A52
Ejemplo 9 – Compromisos explícitos e implícitos en un contrato	A53 – A59
Consideraciones de proveedor principal versus agente	A60 – A70
Ejemplo 10 – Compromiso de proveer bienes o servicios (la entidad actúa como proveedor principal)	A61 – A65

Ejemplo 11 – Arreglo de la entrega de bienes o servicios (la entidad actúa como agente).....	A66 – A70
Licencias	A71 – A98
Ejemplo 12 – Derecho de usar propiedad intelectual.....	A72 – A73
Ejemplo 13 – Identificación de una licencia segregable.....	A74 – A81
Ejemplo 14 – Derechos de franquicia.....	A82 – A89
Ejemplo 15 – Derecho de usar propiedad intelectual.....	A90 – A93
Ejemplo 16 – Acceso a propiedad intelectual.....	A94 – A98
Opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales	A99 – A110
Ejemplo 17 – Opción que da al cliente un derecho significativo (vales de descuento).....	A100 – A103
Ejemplo 18 – Opción que no da al cliente un derecho significativo (bienes o servicios adicionales).....	A104 – A106
Ejemplo 19 – Programa de lealtad de clientes.....	A107 – A110
Cobros por adelantado no reembolsables	A111 – A114
Ejemplo 20 – Cobro por adelantado no reembolsable.....	A112 – A114
Contraprestación variable	A115 – A130
Ejemplo 21 – Estimación de la contraprestación variable.....	A116 – A119
Ejemplo 22 – Derecho a devolver el producto.....	A120 – A125
Ejemplo 23 – Incentivo de descuento por volumen.....	A126 – A130
Garantías	A131 – A138
Ejemplo 24 – Garantías.....	A132 – A138
La existencia de un componente importante de financiamiento	A139 – A154
Ejemplo 25 – Componente importante de financiamiento y derecho a devolver.....	A140 – A145
Ejemplo 26 – Determinación de la tasa de descuento.....	A146 – A150
Ejemplo 27 – Pago anticipado y evaluación de la tasa de descuento.....	A151 – A154
Contraprestación por pagar a un cliente	A155 – A158
Ejemplo 28 – Contraprestación por pagar a un cliente.....	A156 – A158
Asignación del monto de la transacción entre las obligaciones de cumplimiento	A159 – A173
Ejemplo 29 – Metodología de asignación.....	A160 – A162

Párrafos

Ejemplo 30 – Asignación de un descuento.....	A163 – A173
Acuerdos de recompra	A174 – A181
Ejemplo 31 – Acuerdos de recompra.....	A175 – A181
Acuerdos de entrega posterior a la facturación	A182 – A187
Ejemplo 32 – Acuerdo de entrega posterior a la facturación.....	A183 – A187
Satisfacción de obligaciones de cumplimiento a lo largo del tiempo	A188 – A208
Ejemplo 33 – El cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios.....	A189 – A190
Ejemplo 34 – Determinación del uso alternativo y derecho exigible al cobro.....	A191 – A194
Ejemplo 35 – Derecho exigible al cobro por el cumplimiento hasta la fecha.....	A195 – A198
Ejemplo 36 – Determinación de si una obligación de cumplimiento se satisface en un momento determinado o a lo largo del tiempo.....	A199 – A208
Determinación del avance hacia la satisfacción completa de una obligación de cumplimiento	A209 – A218
Ejemplo 37 – Determinación del avance al poner a la disposición los bienes o servicios.....	A210 – A212
Ejemplo 38 – Materiales no instalados.....	A213 – A218
Presentación	A219 – A230
Ejemplo 39 – Pasivo del contrato, anticipo del cliente y cuenta por cobrar.....	A220 – A222
Ejemplo 40 – Cuenta por cobrar condicionada reconocida por el cumplimiento de la entidad.....	A223 – A226
Ejemplo 41 – Cuenta por cobrar reconocida por el cumplimiento de la entidad.....	A227 – A230
 Consejo Emisor del CINIF que aprobó la emisión de la NIF D-1	

NIF D-1

INGRESOS DE CLIENTES

INTRODUCCIÓN

Preámbulo

- IN1** Previo a la emisión de esta NIF D-1, *Ingresos de clientes*, existía un vacío en la normativa contable mexicana, el cual podía atenderse supletoriamente, a través de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 18, *Ingresos de Actividades Ordinarias*, y sus interpretaciones, según se establece en la NIF A-8, *Supletoriedad*; sin embargo, la NIC 18 no contemplaba los últimos cambios suscitados en el ámbito contable internacional y, por ende, se reformuló a la luz de las nuevas circunstancias, originando la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 15, *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, la entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2017.
- IN2** Además, con la elaboración de la NIF D-1, en concordancia con las definiciones de activos y pasivos de la NIF A-5, *Elementos básicos de los estados financieros*, se aclaran e identifican las diferencias entre ingresos ordinarios y no ordinarios, ampliando el alcance cubierto por la NIC 18 supletoria.
- IN3** Esta NIF establece los principios de presentación de información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, monto, oportunidad e incertidumbre de los ingresos y flujos de efectivo que surgen de contratos de una entidad con sus clientes.
- IN4** El principio básico de esta NIF es que una entidad reconoce los ingresos para que representen la transferencia de bienes o servicios acordados con los clientes a cambio del monto que refleje la contraprestación a la cual una entidad espera tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios. Una entidad reconoce los ingresos de acuerdo con ese principio básico mediante la aplicación de los siguientes pasos:
- Paso 1: identificar el contrato (o contratos) con el cliente;
 - Paso 2: identificar las obligaciones de cumplimiento en el contrato;
 - Paso 3: determinar el monto de la transacción;
 - Paso 4: asignar el monto de la transacción entre las obligaciones de cumplimiento del contrato; y
 - Paso 5: reconocer el ingreso cuando (o a medida que) la entidad satisface una obligación de cumplimiento.
- IN5** La NIF también incluye un conjunto integral de requerimientos de información a revelar que da lugar a que una entidad proporcione a los usuarios de los estados financieros información integral sobre la naturaleza, monto, oportunidad e incertidumbre de los ingresos y de los flujos de efectivo que surgen de los contratos con sus clientes.

Razones para emitir la NIF D-1

- IN6** Antes de la NIF D-1, no existía un pronunciamiento normativo contable mexicano sobre el tema de reconocimiento de ingresos, y desde 1995 se ha aplicado supletoriamente la NIC 18. Con la emisión de esta NIF, se elimina la supletoriedad de las NIIF y, consecuentemente, se cubre un vacío en la normativa contable mexicana.
- IN7** Los ingresos son un dato sumamente importante para los usuarios de los estados financieros al evaluar el rendimiento financiero de una entidad. Los requerimientos de reconocimiento de los ingresos existentes contenidos en la NIC 18 supletoria diferían de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de los Estados Unidos de América (US GAAP) y ambos conjuntos de requerimientos necesitaban mejoras. Los requerimientos de reconocimiento de los ingresos de las NIIF previas proporcionaban guías limitadas y, por consiguiente, las dos principales normas de reconocimiento de ingresos, la NIC 18 y la NIC 11, *Contratos de Construcción*, podrían ser difíciles de aplicar en transacciones complejas. Además, la NIC 18 proporcionaba guías limitadas sobre muchos temas importantes de los ingresos, tales como el reconocimiento de acuerdos con elementos múltiples. Por el contrario, los US GAAP comprendían múltiples pronunciamientos sobre el reconocimiento de ingresos, junto con numerosos requerimientos para sectores industriales o transacciones específicos, los cuales daban lugar, en algunas ocasiones, a un reconocimiento diferente para transacciones económicamente similares.
- IN8** El aspecto principal en el reconocimiento de los ingresos es determinar cuándo deben reconocerse. El ingreso se reconoce cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad y estos beneficios puedan ser valuados confiablemente. Esta NIF identifica las circunstancias en las cuales se debe cumplir con estos criterios y, por consiguiente, cuándo los ingresos deben reconocerse. Asimismo, proporciona guías prácticas sobre la aplicación de estos criterios.
- IN9** Por consiguiente, el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (IASB) y el emisor nacional de normas de los Estados Unidos de América, el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB), desarrollaron un proyecto conjunto para clarificar los principios para el reconocimiento de los ingresos y para emitir una norma común sobre ingresos para las NIIF y los US GAAP que:
- a) eliminara las incongruencias y debilidades de los requerimientos anteriores sobre el reconocimiento de ingresos;
 - b) proporcionara un marco más sólido para abordar los problemas de reconocimiento de los ingresos;
 - c) mejorara la comparabilidad de las prácticas de reconocimiento de ingresos entre entidades, sectores industriales, jurisdicciones y mercados de capital;
 - d) proporcionara información más útil a los usuarios de los estados financieros a través de requerimientos sobre información a revelar mejorados; y
 - e) simplificara la preparación de los estados financieros, reduciendo el número de

normas a las que una entidad debe hacer referencia.

IN10 El resultado del proyecto conjunto mencionado en el párrafo anterior es la NIIF 15, y la ASC 606 de los US GAAP, ambas intituladas *Revenue from Contracts with Customers*. La nueva normativa de las NIIF y los US GAAP convergen casi en su totalidad, con mínimas diferencias entre las dos.

Principales cambios en relación con pronunciamientos anteriores

IN11 Dado que previamente no existía un pronunciamiento normativo contable mexicano sobre el tema de reconocimiento de ingresos, los principales cambios aquí comentados representan los cambios entre la NIC 18 y esta NIF. Uno de los impactos más importantes de esta NIF es dar mayor consistencia en el reconocimiento de los ingresos a través de la eliminación de las debilidades en la normativa supletoria anterior que resultaba en una diversidad en la práctica, que implicaba que la naturaleza y el grado de los cambios variaran entre entidades e industrias. Algunas industrias pueden experimentar cambios significativos por esta NIF, mientras que el impacto para otras industrias puede ser mínimo. En muchos casos, los requerimientos de esta NIF pueden ser consistentes con los requerimientos y prácticas anteriores, limitando así los impactos de esta NIF para muchas entidades.

IN12 Al evaluar la naturaleza de los cambios en el reconocimiento de los ingresos, se considera que los siguientes aspectos del nuevo modelo pueden resultar en los cambios más importantes para algunas entidades:

- a) la transferencia del control, base para la oportunidad del reconocimiento de los ingresos. La normativa anterior requería el reconocimiento de ingresos para bienes cuando había transferencia de los riesgos y beneficios y, para servicios, al prestarse el servicio;
- b) la identificación de las obligaciones de cumplimiento en un contrato. La normativa anterior incluía pocos requerimientos y sólo mencionaba que el ingreso podría reconocerse para “componentes separados identificables” en una sola transacción, sin proporcionar orientación de cómo determinar que es un “componente separado identificable”;
- c) la asignación del monto de la transacción entre las obligaciones de cumplimiento con base en los precios de venta independientes. Antes de esta NIF, no existían requerimientos generales en las NIIF para asignar la contraprestación a las diversas obligaciones;
- d) la introducción del concepto de *cuenta por cobrar condicionada*. Cuando una entidad satisface una obligación de cumplimiento y tiene ya un derecho incondicional a la contraprestación porque sólo se requiere el paso del tiempo antes de que el pago de esa contraprestación sea exigible, se reconoce una cuenta por cobrar. Sin embargo, en otros casos, una entidad satisface una obligación de cumplimiento pero no tiene un derecho incondicional a la contraprestación, porque necesita primero satisfacer otra obligación de cumplimiento del mismo contrato. En estos casos, la entidad tiene una *cuenta por cobrar condicionada*. Es importante hacer la distinción entre una *cuenta por*

cobrar condicionada y una cuenta por cobrar porque se proporciona a los usuarios información relevante sobre los riesgos asociados con los distintos derechos de la entidad en un contrato. Aunque ambas estarían sujetas al riesgo crediticio, una *cuenta por cobrar condicionada* está también sujeta a otros riesgos, por ejemplo, el de cumplimiento de la otra obligación del mismo contrato;

- e) el reconocimiento de derechos de cobro. En algunos casos, una entidad puede tener un derecho incondicional a la contraprestación antes de que haya satisfecho una obligación de cumplimiento. Por ejemplo, una entidad puede celebrar un contrato no cancelable que requiere que el cliente pague la contraprestación antes de que la entidad proporcione los bienes o servicios, o en caso contrario, el cliente estaría sujeto a una penalización. En esos casos, en la fecha en que el pago del cliente sea exigible, la entidad tiene un derecho incondicional a la penalización (una cuenta por cobrar) y se genera un pasivo del contrato por la obligación de cumplimiento a satisfacer. Cabe mencionar que conforme a la normativa anterior, se revelaban pero no se reconocían estos derechos de cobro. En estos casos, la entidad sólo podrá reconocer ingresos hasta la transferencia de los bienes o servicios; y
- f) la valuación del ingreso. La normativa anterior requería el reconocimiento de ingresos para el traspaso de bienes y servicios al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir, pero no existía orientación de cómo aplicar dicho principio. Esta NIF establece requerimientos y orientación sobre cómo valorar la contraprestación variable y otros aspectos, como el reconocimiento de componentes importantes de financiamiento, la contraprestación distinta del efectivo y la contraprestación pagadera a un cliente (por ejemplo, un crédito que el cliente puede aplicarse contra los montos adeudados a una entidad).

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

- IN13** Esta NIF se fundamenta en el Marco Conceptual comprendido en las NIF que integran la Serie NIF A, particularmente en la NIF A-2, *Postulados básicos*, con respecto de la devengación contable y la valuación.
- IN14** Se fundamenta también en la NIF A-1, *Estructura de las Normas de Información Financiera*, la NIF A-3, *Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros*, así como, la NIF A-4, *Características cualitativas de los estados financieros*, emitidas por el CINIF, que señalan que el objetivo esencial de la información financiera es ser de utilidad al usuario general en la toma de sus decisiones económicas.
- IN15** El ingreso se define, en la NIF A-5, *Elementos básicos de los estados financieros*, como el incremento de los activos o el decremento de los pasivos de una entidad, durante un periodo contable, con un impacto favorable en la utilidad o pérdida neta o, en su caso, en el cambio neto en el patrimonio contable y, consecuentemente, en el capital ganado o patrimonio contable, respectivamente.

Convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera

NIF D-1, INGRESOS DE CLIENTES

IN16 Esta NIF relativa al reconocimiento de ingresos por contratos con clientes es totalmente convergente con la NIIF 15. Cabe mencionar que la sección de la NIIF 15 que trata el tema de los costos del contrato no se incluye en esta NIF y se incluye en la NIF E-3, *Contratos de construcción y de fabricación de ciertos bienes de capital*. Se han incluido los párrafos del Boletín D-7, *Contratos de construcción y de fabricación de ciertos bienes de capital*, que trataban específicamente los contratos de construcción a la NIF E-3 y se hace referencia en esta NIF para el reconocimiento de ingresos para los contratos de construcción.

La NIF D-1, *Ingresos de clientes*, está integrada por los párrafos 10.1 a 80.6, los cuales tienen el mismo carácter normativo, y los Apéndices A y B que no son normativos. La NIF D-1 debe aplicarse de forma integral y entenderse en conjunto con el Marco Conceptual establecido en la Serie NIF A.

NIF D-1

INGRESOS DE CLIENTES

10 OBJETIVO

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

20 ALCANCE

- 20.1** Esta NIF debe ser aplicada por todas las entidades que emitan estados financieros en los términos establecidos por la NIF A-3, *Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros*.
- 20.2** Una entidad debe aplicar esta NIF a todos los contratos con clientes, excepto en los siguientes casos:
- a) contratos de arrendamiento tratados en el Boletín D-5, *Arrendamientos*;
 - b) contratos de seguro tratados en la NIIF 4, *Contratos de Seguro*, la cual es supletoria;
 - c) instrumentos financieros y otros derechos u obligaciones contractuales tratados en las

NIF correspondientes a instrumentos financieros, la NIF B-8, *Estados financieros consolidados o combinados*, la NIF C-7, *Inversiones en asociadas, negocios conjuntos y otras inversiones permanentes*, la NIF C-21, *Acuerdos con control conjunto*; y

- d) intercambios de inventarios entre entidades en la misma línea de negocios para facilitar ventas a clientes o clientes potenciales.

20.3 Una entidad debe aplicar esta NIF a un contrato (distinto de los mencionados en el párrafo anterior) sólo si la contraparte del contrato es un cliente. Un cliente es una parte que ha contratado con una entidad para obtener bienes o servicios que son resultado de las actividades primarias de la referida entidad a cambio de una contraprestación. Una contraparte del contrato no sería un cliente si, por ejemplo, ha contratado con una entidad a participar en una actividad o proceso en el que las partes del contrato comparten los riesgos y beneficios que resulten de dicha actividad o proceso en lugar de que la contraparte adquiera los productos o servicios de una entidad.

20.4 Un contrato con un cliente puede estar en parte dentro del alcance de esta NIF y en parte dentro del alcance de otras NIF enumeradas en el párrafo 20.2:

- a) si las otras NIF especifican cómo separar y/o valorar inicialmente una o más partes del contrato, entonces una entidad debe aplicar en primer lugar los requerimientos de separación y/o valuación de dichas NIF. Una entidad debe excluir del monto de la transacción el monto de la parte (o partes) del contrato que se valúan inicialmente de acuerdo con otras NIF y debe aplicar los párrafos 44.1 a 44.6.3 para asignar el monto de la transacción pendiente (si lo hubiera) a cada obligación de cumplimiento dentro del alcance de esta NIF y a cualesquiera otras partes del contrato identificadas en el siguiente inciso; o
- b) si las otras NIF no especifican cómo separar y/o valorar inicialmente una o más partes del contrato, entonces una entidad debe aplicar esta NIF para valorar y/o separar inicialmente la parte (o partes) del contrato.

20.5 Los otros ingresos que no provienen de un contrato con un cliente tampoco se encuentran dentro del alcance de esta NIF.

20.6 El tratamiento de los costos incrementales de obtener un contrato con un cliente y de los costos incurridos para cumplir con un contrato con un cliente, queda dentro del alcance de la NIF E-3, *Contratos de construcción y de fabricación de ciertos bienes de capital*. Una entidad debe aplicar dicha NIF sólo a los costos incurridos que estén relacionados con un contrato con un cliente (o parte de ese contrato) que queda dentro del alcance de esta NIF.

30 **DEFINICIÓN DE TÉRMINOS**

30.1 Los términos que se listan a continuación se utilizan en esta NIF con los significados que se especifican:

- a) *anticipo del cliente* – una obligación con un cliente por la obligación de transferir, o

estar dispuesto a transferir, bienes o servicios en el futuro, que surge de un cobro por adelantado;

- b) *cliente* – una parte que ha contratado a una entidad para obtener bienes o servicios que son resultados de las actividades primarias de una entidad a cambio de una contraprestación;
- c) *contrato* – un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones que deben cumplirse;
- d) *cuenta por cobrar* – un derecho incondicional de la entidad a la contraprestación a cambio de la satisfacción de una obligación de cumplimiento u otros derecho por cobrar exigibles (sólo se requiere el paso del tiempo antes de que el pago de esa contraprestación sea exigible);
- e) *cuenta por cobrar condicionada* – el derecho a una contraprestación a cambio de la satisfacción de una obligación de cumplimiento que está condicionado por algo distinto al paso del tiempo (por ejemplo, el cumplimiento futuro de otra obligación por la entidad);
- f) *ingreso* – recursos generados por la entrega de bienes o prestación de servicios por las actividades primarias de una entidad, que impactan su utilidad o pérdida neta o su patrimonio;
- g) *monto de la transacción (para un contrato con un cliente)* – el importe de la contraprestación al que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir bienes o servicios a un cliente, excluyendo los montos cobrados a nombre de terceros;
- h) *obligación de cumplimiento* – un compromiso establecido en un contrato con un cliente para transferir al mismo un bien o un servicio (o una combinación de bienes o servicios), o una serie de bienes o servicios segregables que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de entrega al cliente;
- i) *pasivo del contrato* – una obligación con un cliente por la obligación de transferir, o estar dispuesto a transferir, bienes o servicios en el futuro, que surge de un derecho de cobro;
- j) *precio de venta independiente (de un bien o servicio)* – el precio al cual una entidad vendería por separado un bien o servicio al cliente.

40 **NORMAS DE RECONOCIMIENTO**

- 40.1** El principio básico de esta NIF es que una entidad debe reconocer los ingresos por bienes o servicios transferidos a los clientes a cambio de la contraprestación a la cual una entidad espera tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios. Una entidad debe reconocer los ingresos de acuerdo con ese principio básico mediante la aplicación de los siguientes pasos:

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

41 Identificación del contrato (o contratos) con el cliente¹

41.1 Una entidad debe aplicar esta NIF a un contrato con un cliente que queda dentro del alcance de la misma siempre y cuando se cumplan todos los criterios siguientes:

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

41.2 Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. La exigibilidad de los derechos y obligaciones de un contrato es una cuestión legal. Los contratos pueden ser escritos, orales o estar implícitos en las prácticas tradicionales de negocios de la entidad. Las prácticas y procesos para celebrar contratos con clientes pueden variar entre jurisdicciones legales, sectores industriales y entidades. Además, pueden variar dentro de una entidad (por ejemplo, pueden depender de la clase de cliente o de la naturaleza de los bienes o servicios acordados). Una entidad debe considerar esas prácticas y procesos para determinar si y cuándo un acuerdo con un cliente crea derechos y obligaciones exigibles.

41.3 Una entidad debe aplicar esta NIF al periodo contractual en el que las partes del contrato tienen derechos y obligaciones presentes exigibles. Algunos contratos con clientes pueden no tener una duración fija y pueden rescindirse o modificarse por alguna de las partes en cualquier momento. Otros contratos pueden renovarse automáticamente en

¹ Ver los ejemplos ilustrativos 1 y 2 en el Apéndice A.

una forma periódica que esté establecida en el contrato.

41.4 Para la aplicación de esta NIF, un contrato no existe si cada parte del contrato tiene el derecho unilateral de terminarlo sin compensar a la otra parte (o partes), cuando se cumplen los dos criterios siguientes:

- a) la entidad no ha transferido todavía ningún bien o servicio al cliente; y
- b) la entidad no ha recibido, y todavía no tiene derecho a recibir, contraprestación alguna a cambio de los bienes o servicios acordados.

41.5 Si al celebrarse un contrato con un cliente cumple los criterios del párrafo 41.1, una entidad no debe evaluar nuevamente el cumplimiento a menos que exista una indicación de un cambio significativo en los hechos y circunstancias. Por ejemplo, si se deteriora de forma significativa la capacidad de un cliente para pagar la contraprestación, una entidad evaluaría nuevamente la probabilidad de cobrar la contraprestación a la que tiene derecho a cambio de los bienes o servicios pendientes que va a transferir al cliente, para reconsiderar si debe o no reconocerse el ingreso.

41.6 Si un contrato con un cliente no cumple los criterios del párrafo 41.1, una entidad debe continuar evaluando si éstos se cumplen con posterioridad.

41.7 Cuando un contrato con un cliente no cumple aún todos los criterios del párrafo 41.1, y una entidad recibe la contraprestación, dicha entidad debe reconocerla como ingreso sólo hasta que hayan ocurrido alguno de los sucesos siguientes:

- a) la entidad no tiene obligaciones pendientes de transferir bienes o servicios al cliente y toda, o sustancialmente toda, la contraprestación acordada con el cliente se ha recibido y es no reembolsable; o
- b) se ha rescindido el contrato y la contraprestación recibida del cliente es no reembolsable.

41.8 Una entidad debe reconocer la contraprestación recibida de un cliente como pasivo hasta que ocurra uno de los sucesos del párrafo anterior. Dependiendo de los hechos y circunstancias relacionados con el contrato, el pasivo reconocido representa la obligación de la entidad de transferir bienes o servicios en el futuro o reembolsar la contraprestación recibida. En cualquier caso, el pasivo debe valuarse por el monto de la contraprestación recibida del cliente.

Combinación de contratos

41.9 Una entidad debe combinar dos o más contratos celebrados aproximadamente al mismo tiempo con el mismo cliente (o con partes relacionadas del cliente) y debe tratar los contratos como uno sólo, si se cumplen uno o más de los siguientes criterios:

- a) los contratos se negocian como un paquete con un objetivo comercial único;
- b) el monto de la contraprestación a recibir en un contrato depende del precio y/o

cumplimiento de otro contrato; o

- c) los bienes o servicios acordados en los contratos (o algunos bienes o servicios acordados en cada uno de los contratos) son una sola obligación de cumplimiento de conformidad con la sección 42.

*Modificación de contratos*²

- 41.10** La modificación de un contrato obedece a un cambio en el alcance o en el precio (o en ambos) que se aprueba por las partes y les crea nuevos derechos y obligaciones exigibles o cambios en los ya existentes. La modificación de un contrato puede aprobarse por escrito, por acuerdo oral o de forma implícita por las prácticas tradicionales de negocios. Una entidad debe continuar aplicando esta NIF al contrato existente hasta que la modificación propuesta sea aprobada, tomando en cuenta cualquier cambio en el monto de la transacción conforme a los párrafos 43.8.1 a 43.8.4.
- 41.11** La modificación de un contrato puede existir no obstante que las partes tengan una disputa sobre el alcance o el precio (o sobre ambos) de la modificación o hayan aprobado un cambio en el alcance del contrato pero aún no hayan determinado el correspondiente cambio en el precio. Para determinar si son exigibles los derechos y obligaciones que se crean o cambian por la modificación, una entidad debe considerar todos los hechos y circunstancias relevantes, incluyendo los términos del contrato y cualquier otra evidencia. Si las partes de un contrato han aprobado un cambio en el alcance pero no han determinado todavía el cambio correspondiente en el precio, una entidad debe estimar el cambio en el monto de la transacción que surge de la modificación de acuerdo con los párrafos 43.4.1 a 43.4.5 sobre la estimación de la contraprestación variable y los párrafos 43.4.21 y 43.4.22 sobre la restricción para estimar el monto de la contraprestación variable.
- 41.12** Una entidad debe tratar la modificación de un contrato como un contrato separado si están presentes las dos condiciones siguientes:
- a) el alcance del contrato se incrementa debido a la incorporación de bienes o servicios adicionales que son segregables (de acuerdo con los párrafos 42.4.1 a 42.4.5); y
 - b) el monto del contrato se incrementa por un monto de la contraprestación que refleja los precios de venta independientes de la entidad, de los bienes o servicios adicionales acordados y cualquier ajuste apropiado a ese monto para reflejar las nuevas circunstancias de un contrato específico. Por ejemplo, una entidad puede ajustar el precio de venta independiente de un bien o servicio adicional mediante un descuento que reciba el cliente, porque no es necesario que la entidad incurra en los costos relacionados con el esfuerzo de vender un bien o servicio similar a un nuevo cliente.
- 41.13** Si la modificación de un contrato no se trata como un contrato separado de acuerdo con el párrafo anterior, una entidad debe tratar el efecto en los bienes o servicios acordados pendientes de transferir a la fecha de su modificación de cualquiera de las formas

² Ver los ejemplos ilustrativos 3 a 6 en el Apéndice A.

siguientes:

- a) como si fuera la rescisión de un contrato existente y la creación de otro nuevo, si los bienes o servicios pendientes son segregables de los transferidos hasta la fecha de la modificación. El monto de la contraprestación a asignar a las obligaciones de cumplimiento pendientes se determina con la suma de:
 - i) la contraprestación acordada con el cliente (incluyendo los importes ya entregados por el cliente) que se incluyó en la estimación del monto de la transacción y que, por lo tanto, no ha sido aún reconocida como ingreso; y
 - ii) la contraprestación acordada como parte de la modificación del contrato.
- b) como si fuera una parte del contrato ya existente si los bienes o servicios pendientes no son segregables y, por ello, forman parte de una sola obligación de cumplimiento que está parcialmente satisfecha a la fecha de la modificación del contrato. El efecto que la modificación del contrato tiene sobre el monto de la transacción y sobre la determinación que la entidad hace del avance hacia la satisfacción completa de la obligación de cumplimiento debe reconocerse como un ajuste a los ingresos (ya sea como un incremento o como una reducción en éstos) en la fecha de la modificación del contrato con base en las diferencias con las cifras acumuladas.
- c) si los bienes o servicios pendientes son una combinación de los elementos a) y b), la entidad debe tratar los efectos de la modificación sobre las obligaciones de cumplimiento no satisfechas (incluyendo las parcialmente no satisfechas) en el contrato modificado de forma que sea congruente con los objetivos antes señalados.

42 Identificación de las obligaciones de cumplimiento³

42.1 Una entidad debe determinar al inicio del contrato los bienes o servicios acordados con el cliente y debe identificar como una obligación de cumplimiento cada compromiso de transferir al cliente:

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

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

- a) cada bien o servicio segregable en la serie que la entidad se compromete a transferir al cliente cumple los criterios del párrafo 45.8.1 para ser una obligación de cumplimiento a satisfacer a lo largo del tiempo; y
- b) un método único debe utilizarse para determinar el avance de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación de cumplimiento para transferir cada bien o

³ Ver los ejemplos ilustrativos 7 a 9 en el Apéndice A.

servicio segregable en la serie al cliente, de acuerdo con los párrafos 45.9.1 y 45.9.2.

42.3 Compromisos en contratos con clientes

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

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

42.4 Bienes o servicios segregables

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

- a) venta de bienes producidos por una entidad;
- b) reventa de bienes comprados por una entidad (por ejemplo, inventarios de una tienda);
- c) reventa de derechos, previamente adquiridos por una entidad, sobre bienes o servicios (por ejemplo, boletos revendidos por una entidad que actúa por su propia cuenta y no como un agente);
- d) realización de una o más tareas contractualmente acordadas para un cliente;
- e) proveer un servicio disponible permanente para proporcionar bienes o servicios (por ejemplo, actualizaciones de programas informáticos que se proporcionan en el momento en que están disponibles) o poner a disposición bienes o servicios para un cliente para que los utilice cómo y cuándo decida;
- f) proveer un servicio de intermediación para que otra parte transfiera bienes o servicios al cliente (por ejemplo, actuando como un agente de otra parte, tal como se describe en los párrafos 42.4.6 a 42.4.10);
- g) concesión de derechos sobre bienes o servicios a proporcionar en el futuro que un cliente puede revender o proporcionar a su cliente (por ejemplo, una entidad que vende un producto a un distribuidor promete transferir un bien o servicio adicional a

un individuo que compra el producto al distribuidor);

- h) construcción, fabricación o desarrollo de un activo por cuenta de un cliente;
- i) concesión de licencias (ver los párrafos 42.4.11 a 42.4.22); y
- j) opciones a comprar bienes o servicios adicionales (cuando dichas opciones proporcionan a un cliente un derecho significativo, tal como se describe en los párrafos 42.4.23 a 42.4.27).

42.4.2 Un bien o servicio que se compromete con un cliente es segregable, y debe reconocerse por separado, si se cumplen los dos criterios siguientes:

- a) el cliente puede beneficiarse del bien o servicio por sí solo o junto con otros recursos que están ya disponibles para él (o sea que el bien o servicio puede segregarse); y
- b) el compromiso de la entidad de transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato (es decir, el bien o servicio es segregable en el contexto total del contrato).

42.4.3 Se considera que un cliente puede beneficiarse de un bien o servicio por sí solo, si este podría utilizarse, consumirse, venderse (por un monto que es mayor que su valor de desecho) o conservarse para otro propósito, de manera que genere beneficios económicos. En algunos casos, un cliente puede ser capaz de beneficiarse de un bien o servicio por sí solo o junto con otros recursos ya disponibles. Un recurso ya disponible es un bien o servicio que se vende por separado (por la entidad o por otra entidad) o un recurso que el cliente ha obtenido de otras transacciones o sucesos. Varios factores pueden proporcionar evidencia de que el cliente puede beneficiarse de un bien o servicio por sí solo o junto con otros recursos ya disponibles. Por ejemplo, el hecho de que la entidad venda con regularidad un bien o servicio por separado indicaría que un cliente puede beneficiarse del bien o servicio por sí solo o con otros recursos ya disponibles.

42.4.4 Los factores que indican que el compromiso de una entidad de transferir un bien o servicio a un cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato incluyen, pero no se limitan a, los aspectos siguientes:

- a) la entidad no proporciona un servicio significativo para integrarlo con otros bienes o servicios acordados en el contrato para obtener un producto combinado que el cliente ha contratado. En otras palabras, la entidad no está utilizando el bien o servicio para producir o entregar un producto combinado especificado por el cliente;
- b) el bien o servicio no modifica de forma significativa, a petición del cliente, otro bien o servicio acordado en el contrato; y
- c) el bien o servicio no es altamente dependiente o no está altamente interrelacionado con otros bienes o servicios acordados en el contrato, por ejemplo, cuando un cliente pudiera decidir no comprar el bien o servicio sin afectar de forma significativa el uso de los otros bienes o servicios acordados en el contrato.

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

*Consideraciones de proveedor principal versus agente*⁴

42.4.6 Cuando un tercero está involucrado en cómo se proporcionan bienes o servicios a un cliente, la entidad debe determinar si la naturaleza de su compromiso es una obligación de cumplimiento consistente en proveer los bienes o servicios específicos por sí misma (es decir, la entidad actúa como un proveedor principal) o bien en intermediar para el tercero el suministro de esos bienes o servicios (es decir, la entidad actúa como un agente).

42.4.7 Una entidad actúa como un proveedor principal si controla el bien o servicio acordado desde antes de que lo transfiera a un cliente. Sin embargo, una entidad no necesariamente actúa como un proveedor principal si obtiene el derecho legal sobre un producto sólo de forma momentánea antes de transferirlo al cliente. Un proveedor principal puede satisfacer una obligación de cumplimiento por sí misma o puede contratar a un tercero (por ejemplo, un subcontratista) para satisfacer toda o parte de ella en su nombre. Una entidad que actúa como proveedor principal reconoce los ingresos por el monto bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios transferidos.

42.4.8 Una entidad actúa como un agente si la obligación de cumplimiento de la entidad consiste en intermediar el suministro de bienes o servicios para otra entidad. En este caso, la entidad debe reconocer su ingreso por el monto de cualquier pago o comisión a la que espere tener derecho a cambio de intermediar el suministro de sus bienes o servicios. El pago o comisión puede ser el monto neto de la contraprestación que la entidad conserva después de pagar al proveedor la contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios a ser proporcionados.

42.4.9 Indicadores de que una entidad actúa como un agente (y por ello, no controla el bien o servicio antes de proporcionarlo al cliente) incluyen los siguientes:

- a) otra parte es la responsable principal del cumplimiento del contrato;
- b) la entidad no tiene riesgo de inventario antes o después de que los bienes hayan sido pedidos por un cliente;
- c) la entidad no tiene discreción para establecer precios para los bienes o servicios y su beneficio está limitado;
- d) la contraprestación de la entidad equivale a una comisión; y
- e) la entidad no está expuesta al riesgo de crédito por el importe por cobrar a un cliente

⁴ Ver los ejemplos ilustrativos 10 y 11 en el Apéndice A.

a cambio de los productos o servicios de la otra parte.

42.4.10 Si otra entidad asume las obligaciones de cumplimiento y los derechos del contrato de la entidad, ésta deja de actuar como el proveedor principal y no debe reconocer los ingresos de esa obligación de cumplimiento. En esos casos, la entidad debe determinar si está actuando como un agente.

*Licencias*⁵

42.4.11 Una licencia establece los derechos de un cliente a la propiedad intelectual de una entidad. Las licencias de propiedad intelectual pueden incluir, pero no se limitan a cualquiera de los siguientes aspectos:

- a) programas informáticos y tecnología;
- b) películas, música y otras formas de difusión y entretenimiento;
- c) franquicias; y
- d) patentes, marcas comerciales y derechos de autor.

42.4.12 Además del compromiso de conceder una licencia a un cliente, una entidad puede también comprometerse a transferirle otros bienes o servicios. Esos compromisos pueden estar explícitamente señalados en el contrato o implícitos en las prácticas tradicionales de negocios, políticas publicadas o declaraciones específicas de una entidad (ver el párrafo 42.3.1).

42.4.13 Si el compromiso de conceder una licencia no es segregable de otros bienes o servicios acordados en el contrato, una entidad debe tratar el compromiso de conceder una licencia y esos otros bienes o servicios acordados juntos como una obligación de cumplimiento única. Ejemplos de licencias que no son segregables de otros bienes o servicios acordados en el contrato incluyen los siguientes:

- a) una licencia que constituye un componente de un bien tangible y que es parte integral de la funcionalidad de dicho bien; y
- b) una licencia de la que el cliente puede beneficiarse sólo conjuntamente con un servicio relacionado (tal como, un servicio en línea proporcionado por la entidad que permite al cliente, mediante la concesión de una licencia, acceder a contenidos).

42.4.14 Si la licencia no es segregable, una entidad debe aplicar la sección 45 de esta NIF para determinar si la obligación de cumplimiento (que incluye la licencia acordada) es una obligación de cumplimiento que se satisface a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

42.4.15 Si el compromiso de conceder la licencia es segregable de otros bienes o servicios acordados en el contrato y es una obligación de cumplimiento separada, una entidad

⁵ Ver los ejemplos ilustrativos 12 a 16 en el Apéndice A.

debe determinar si la licencia se transfiere al cliente en un momento determinado o a lo largo de un periodo de tiempo. Para realizar esa determinación, una entidad debe considerar si la naturaleza del compromiso es proporcionar al cliente:

- a) un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad, tal como esté a lo largo del periodo de licencia; o
- b) un derecho a utilizar la propiedad intelectual de la entidad, tal como esté en el momento de concesión de la licencia.

42.4.16 Para determinar si el compromiso de una entidad de conceder una licencia proporciona al cliente un derecho de acceso a la propiedad intelectual o un derecho a utilizar la propiedad intelectual de una entidad, ésta debe considerar si:

- a) la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente evoluciona a lo largo del periodo de licencia, en cuyo caso éste no puede dirigir el uso de una licencia en el momento determinado en que se le concede y obtener sustancialmente todos sus beneficios económicos futuros remanentes. Se considera que la propiedad intelectual evolucionará (y, por ello, afectará la determinación de la entidad de cuándo el cliente controla la licencia) cuando la entidad continúe involucrada con su propiedad intelectual y lleve a cabo actividades que afectan de forma significativa a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente. En estos casos, la licencia proporciona al cliente un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad (ver el párrafo siguiente); o
- b) la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente no va a cambiar (ver el párrafo 42.4.20), en cuyo caso éste puede dirigir el uso de una licencia a partir del momento en que se le concede y obtener sustancialmente todos sus beneficios económicos futuros remanentes. En esos casos, las actividades llevadas a cabo por la entidad sólo cambian su propio activo (es decir, la propiedad intelectual subyacente), lo cual puede afectar a la capacidad de la entidad para proporcionar otras licencias en el futuro; sin embargo, esas actividades no afectarían a la determinación de lo que proporciona la licencia o lo que controla el cliente.

42.4.17 La naturaleza del compromiso de una entidad al conceder la licencia es un compromiso de proporcionar un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad cuando se cumplen todos los criterios siguientes:

- a) el contrato requiere, o el cliente razonablemente espera, que la entidad lleve a cabo actividades que afectan de forma significativa a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente (ver el párrafo siguiente);
- b) los derechos concedidos por la licencia exponen directamente al cliente a los efectos positivos o negativos de las actividades de la entidad identificados en el inciso a) anterior; y
- c) esas actividades no dan lugar a la transferencia de un bien o servicio al cliente a medida que dichas actividades tengan lugar (ver el párrafo 42.3.2).

- 42.4.18** Factores que pueden indicar que un cliente podría esperar razonablemente que una entidad llevará a cabo actividades que afecten significativamente a la propiedad intelectual incluyen las prácticas tradicionales de negocios, políticas publicadas o declaraciones específicas de la entidad. Aunque no determinante, la existencia de un interés económico compartido (por ejemplo, una regalía basada en ventas) entre la entidad y el cliente, relacionada con la propiedad intelectual, puede también indicar que éste podría razonablemente esperar que la entidad lleve a cabo esta actividad.
- 42.4.19** Si los criterios del párrafo 42.4.17 se cumplen, una entidad debe tratar el compromiso de conceder una licencia como una obligación de cumplimiento a satisfacer a lo largo del tiempo, porque el cliente recibirá y consumirá simultáneamente el beneficio procedente del cumplimiento de la entidad de proporcionar acceso a su propiedad intelectual a medida que la entidad cumple su obligación [ver el párrafo 45.8.1a)]. Una entidad debe aplicar los párrafos 45.9.1 a 45.9.13 para seleccionar un método apropiado de determinar su avance hacia la satisfacción completa de esa obligación de cumplimiento para dar acceso a la propiedad intelectual.
- 42.4.20** Si los criterios del párrafo 42.4.17 no se cumplen, la naturaleza del compromiso de una entidad es proporcionar un derecho al uso de la propiedad intelectual de la entidad tal como existe (en términos de forma y funcionalidad) a partir del momento en que se concede la licencia al cliente. Esto significa que el cliente puede dirigir el uso de la licencia a partir del momento en que se le transfiere y obtener sustancialmente todos sus beneficios económicos futuros remanentes. Una entidad debe tratar el compromiso de proporcionar un derecho a utilizar su propiedad intelectual como una obligación de cumplimiento a satisfacer en un momento determinado. El ingreso no debe reconocerse por una licencia que proporciona un derecho a utilizar la propiedad intelectual antes de que el cliente sea capaz de utilizarlo y beneficiarse de ésta. Por ejemplo, si el periodo de una licencia de un programa informático comienza antes de que una entidad proporcione al cliente un código que le permita el uso inmediato de dicho programa, la entidad no debe reconocer un ingreso antes de que se haya proporcionado dicho código.
- 42.4.21** Una entidad no debe considerar los siguientes factores para determinar si una licencia proporciona un derecho de acceso a la propiedad intelectual o un derecho al uso de la propiedad intelectual de la entidad:
- a) restricciones de tiempo, región geográfica o uso, los cuales definen los atributos de la licencia acordada, en lugar de definir si la entidad satisface su obligación de cumplimiento en un momento determinado o a lo largo del tiempo; y
 - b) las garantías proporcionadas por la entidad de que tiene una patente válida de la propiedad intelectual y que defenderá esa patente del uso no autorizado, pues un compromiso de defender un derecho de patente no es una obligación de cumplimiento, porque el acto de defender una patente protege el valor de los activos de propiedad intelectual de la entidad y asegura al cliente que la licencia transferida cumple las especificaciones de la licencia acordada en el contrato.
- 42.4.22** Una entidad debe reconocer ingresos por regalías basadas en ventas o uso acordadas a cambio de una licencia de propiedad intelectual, sólo cuando (o a medida que) ocurra uno

de los siguientes sucesos:

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

*Opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales*⁶

- 42.4.23** Las opciones del cliente para adquirir bienes o servicios adicionales de forma gratuita o con un descuento pueden ser de muchas formas, incluyendo incentivos por ventas, premios o puntos al cliente, opciones de renovación del contrato u otros descuentos sobre bienes o servicios futuros.
- 42.4.24** Si una entidad concede a un cliente la opción para adquirir bienes o servicios adicionales, esa opción da lugar a una obligación de cumplimiento sólo si la opción proporciona un derecho significativo al cliente que no recibiría sin la opción (por ejemplo, un descuento que aumenta el rango de descuentos que habitualmente se dan para esos bienes o servicios a esa clase de cliente en ese mercado). Si la opción proporciona un derecho significativo al cliente, éste en efecto paga a la entidad por adelantado por bienes o servicios futuros y la entidad debe reconocer los ingresos cuando dichos bienes o servicios futuros se transfieran o hasta que la opción caduque.
- 42.4.25** Si un cliente tiene la opción para adquirir un bien o servicio adicional a un precio que reflejaría su precio de venta independiente, esa opción no proporciona al cliente un derecho significativo. En esos casos, la entidad ha realizado una oferta comercial que debe reconocer sólo cuando el cliente ejerza la opción para comprar los bienes o servicios adicionales.
- 42.4.26** El párrafo 44.2 requiere que una entidad asigne el monto de la transacción a las obligaciones de cumplimiento sobre la base del precio de venta independiente relativo. Si el precio de venta independiente de una opción para adquirir bienes o servicios adicionales no es directamente observable, la entidad debe estimarlo. Esa estimación debe reflejar el descuento que el cliente obtendría al ejercer la opción y debe ajustarse por los dos aspectos siguientes:
- a) cualquier descuento que el cliente podría recibir sin ejercer la opción; y
 - b) la probabilidad de que la opción sea ejercida.
- 42.4.27** Si un cliente tiene un derecho significativo para adquirir bienes o derechos futuros de forma gratuita o con un descuento y dichos bienes o servicios son similares a los bienes o servicios originales del contrato y se proporcionan de acuerdo con los términos del contrato original, entonces una entidad puede, como una alternativa práctica para estimar el precio de venta independiente de la opción, asignar el monto de la transacción a los bienes o servicios opcionales por referencia a los bienes o servicios que se espera proporcionar y a la correspondiente contraprestación esperada. Habitualmente, esos tipos

⁶ Ver los ejemplos ilustrativos 17 a 19 en el Apéndice A.

de opciones son para renovaciones de contratos (por ejemplo, los teléfonos celulares).

*Anticipos de clientes*⁷

- 42.4.28** Si un cliente paga una contraprestación (o una entidad tiene un derecho incondicional a recibir un monto como contraprestación, es decir, una cuenta por cobrar) antes de que la entidad transfiera un bien o servicio al cliente, la entidad debe presentar un pasivo del contrato cuando el pago sea exigible, y un anticipo del cliente cuando el pago se realice. Un pasivo del contrato (o un anticipo del cliente) es la obligación pendiente que tiene una entidad de transferir bienes o servicios a un cliente respecto de la cual la entidad tiene derecho a (o ha recibido ya) una contraprestación. Una entidad debe dar de baja el anticipo del cliente (y debe reconocer un ingreso) cuando transfiera los bienes o servicios y, con ello, satisfaga su obligación de cumplimiento.
- 42.4.29** Un cobro por adelantado no reembolsable que una entidad hace a un cliente, concede al cliente un derecho a recibir un bien o servicio en el futuro (y obliga a la entidad a estar dispuesta a transferir un bien o servicio). Sin embargo, el cliente puede no ejercer todos los derechos contractuales.
- 42.4.30** Si una entidad espera tener derecho a una ganancia por cancelación de un anticipo del cliente, debe reconocer el monto esperado de dicha ganancia como un ingreso en proporción al patrón o comportamiento que siga el cliente cuando éste no ejerce sus derechos. Si una entidad no espera tener derecho a un monto por una ganancia por derechos del cliente no ejercidos, debe reconocer la ganancia como ingreso hasta que la probabilidad de que el cliente ejerza sus derechos remanentes pase a ser remota. Para determinar si una entidad espera tener derecho a un monto por una ganancia, ésta debe considerar los requerimientos de los párrafos 43.4.21 y 43.4.22 sobre la restricción para estimar el monto de la contraprestación variable.
- 42.4.31** Una entidad debe reconocer un pasivo (y no un ingreso) por cualquier anticipo del cliente en el cual se establezca que la entidad debe remitir a otra parte (por ejemplo, un impuesto).
- 42.4.32** En algunos contratos, una entidad puede cobrar a un cliente un pago por adelantado no reembolsable al inicio del contrato o en un momento cercano al mismo. Algunos ejemplos incluyen cobros de entrada en contratos de afiliación a sociedades deportivas, cobros por activación de contratos de telecomunicaciones, cobros de establecimiento en algunos servicios contratados y cobros por adelantado en algunos contratos de suministro.
- 42.4.33** Para identificar las obligaciones de cumplimiento en estos contratos, una entidad debe determinar si el pago está relacionado con la transferencia de un bien o servicio acordado. En muchos casos, aun cuando un cobro por adelantado no reembolsable se relacione con una actividad que la entidad esté obligada a realizar en, o cerca, del inicio del contrato para cumplir con el mismo, esa actividad no da lugar a la transferencia de un bien o servicio acordado con el cliente (ver el párrafo 42.3.2). En ese caso, el cobro por adelantado por bienes o servicios futuros debe reconocerse como un ingreso cuando se proporcionen dichos bienes o servicios futuros. El periodo de reconocimiento del ingreso

⁷ Ver los ejemplos ilustrativos 20 y 39 en el Apéndice A.

puede extenderse más allá del periodo contractual inicial si la entidad concede al cliente la opción de renovar el contrato, y esa opción proporciona al cliente un derecho significativo como se describe en el párrafo 42.4.24.

42.4.34 Si el cobro por adelantado no reembolsable se relaciona con un bien o servicio, la entidad debe determinar si debe tratarlo como una obligación de cumplimiento separada de acuerdo con los párrafos 42.1 a 42.4.5.

42.4.35 Una entidad puede recibir un monto no reembolsable como compensación por recuperación de costos incurridos para celebrar el contrato (u otras tareas administrativas como se describe en el párrafo 42.3.2). Si esas actividades para celebrarlo no satisfacen una obligación de cumplimiento, la entidad no debe considerar dichas actividades (y los costos relacionados) al determinar el avance de acuerdo con el párrafo 45.9.11. Eso se debe a que los costos de las actividades para celebrarlo no representan la transferencia de servicios al cliente. La entidad debe determinar si los costos incurridos para celebrar un contrato han dado lugar a un activo, que debe reconocerse de acuerdo con la NIF E-3.

43 **Determinación del monto de la transacción**

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

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

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

43.3 Para determinar el monto de la transacción, una entidad debe asumir que los bienes o servicios se transferirán al cliente según el compromiso y de acuerdo con el contrato existente y que el contrato no se rescindirá, renovará o modificará.

43.4 **Contraprestación variable**⁸

⁸ Ver los ejemplos ilustrativos 21 a 23 en el Apéndice A.

- 43.4.1** Si la contraprestación acordada en un contrato incluye un monto variable, una entidad debe estimar el monto de la contraprestación a la cual tendrá derecho a cambio de transferir los bienes o servicios acordados con el cliente.
- 43.4.2** El monto de la contraprestación puede variar debido a descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, reducciones de precio, incentivos, primas de cumplimiento, penalizaciones u otros elementos similares. La contraprestación acordada puede también variar si el derecho de una entidad a recibirla depende de que ocurra o no un suceso futuro. Por ejemplo, un monto de la contraprestación sería variable si se vendiera un producto con derecho de devolución o el cliente promete un monto fijo como prima de cumplimiento en el momento de alcanzar una meta establecida.
- 43.4.3** La variabilidad relacionada con la contraprestación acordada con un cliente puede especificarse en el contrato. Además de los términos del contrato, la contraprestación acordada es variable si existe alguna de las siguientes circunstancias:
- a) el cliente tiene una expectativa válida que surge de las prácticas tradicionales de negocios, políticas publicadas o declaraciones específicas de una entidad, que ésta aceptará un monto de la contraprestación que sea menor que el monto señalado en el contrato. Esto es, se espera que la entidad ofrezca una reducción del precio; o
 - b) otros hechos y circunstancias indican que la intención de la entidad, al celebrar el contrato con el cliente, es la de ofrecerle una reducción del precio.
- 43.4.4** Una entidad debe estimar un monto de la contraprestación variable utilizando alguno de los siguientes métodos, dependiendo cuál espere que prediga mejor la contraprestación a la que tendrá derecho:
- a) valor esperado - es la suma de los montos ponderados según su probabilidad en un rango de montos de contraprestación posibles. Un valor esperado puede ser una estimación apropiada del monto de la contraprestación variable si una entidad tiene un gran número de contratos con características similares;
 - b) monto más probable - es el monto individual más probable en un rango de montos de contraprestaciones posibles (es decir, el desenlace individual más probable del contrato). El monto más probable puede ser una estimación apropiada del monto de la contraprestación variable si el contrato tiene sólo dos desenlaces posibles (por ejemplo, si una entidad logra una prima de cumplimiento o no la logra).
- 43.4.5** Una entidad debe aplicar un método de forma consistente a todo el contrato al estimar el efecto de una incertidumbre sobre el monto de la contraprestación variable a la que tendrá derecho. Además, una entidad debe considerar toda la información (histórica, actual y pronosticada) que esté razonablemente disponible y debe identificar un rango razonable de montos de contraprestación posibles. La información a utilizar para estimar el monto de la contraprestación variable sería habitualmente similar a la información que la administración utiliza durante el proceso de oferta y propuesta, así como al establecer

precios para los bienes o servicios acordados.

Pasivos por reembolsos

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

Venta con derecho a devolución

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

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

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

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

43.4.9 El compromiso de una entidad de estar dispuesta a aceptar un producto devuelto durante el periodo de devolución no se reconocerá como una obligación de cumplimiento en adición a la obligación de proporcionar un reembolso.

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

- 43.4.11** Una entidad debe actualizar la valuación del pasivo por reembolso al final de cada periodo por los cambios en las expectativas del monto de los reembolsos y debe reconocer los ajustes que correspondan como ingresos o reducciones de ingresos.
- 43.4.12** Un activo reconocido por el derecho de una entidad a recuperar productos de un cliente en el momento de reconocer un pasivo por reembolso debe valuarse considerando el valor en libros del producto previo a su venta (por ejemplo, inventarios) menos cualquier costo esperado para recuperar dichos productos, así como la disminución potencial en el valor para la entidad de los productos devueltos. Al final de cada periodo, una entidad debe actualizar la valuación del activo que surja de los cambios en las expectativas sobre los productos a devolver. Una entidad debe presentar el activo por separado del pasivo por reembolso.
- 43.4.13** Los intercambios por los clientes de un producto por otro del mismo tipo, calidad, condición y precio (por ejemplo, un color o talla por otro) no deben considerarse devolución a efectos de la aplicación de esta norma.
- 43.4.14** Los contratos en los que un cliente puede devolver un producto defectuoso a cambio de uno que funcione deben evaluarse de acuerdo con la siguiente orientación sobre garantías.

*Garantías*⁹

- 43.4.15** Es habitual que una entidad proporcione una garantía en conexión con la venta de un producto. La naturaleza de una garantía puede variar de forma significativa entre sectores industriales y contratos. Algunas garantías proporcionan a un cliente seguridad de que el producto funcionará como las partes pretendían, porque cumple las especificaciones acordadas. Otras garantías proporcionan al cliente un servicio para asegurar que el producto cumple con las especificaciones acordadas.
- 43.4.16** Si un cliente tiene la opción de adquirir una garantía por separado, dicha garantía es un servicio segregable, porque la entidad se compromete a proporcionar el servicio al cliente para asegurar que el producto tiene la funcionalidad descrita en el contrato. En esas circunstancias, una entidad debe reconocer la garantía acordada como una obligación de cumplimiento de acuerdo con los párrafos 42.1 a 42.4.5, y debe asignar una parte del monto de la transacción a esa obligación de cumplimiento de acuerdo con los párrafos 44.1 a 44.6.3.
- 43.4.17** Si un cliente no tiene la opción de comprar una garantía por separado, una entidad debe reconocer la garantía de acuerdo con la norma relativa a provisiones y contingencias, a menos que la garantía acordada, o parte de ésta, proporcione al cliente un servicio para asegurar que el producto cumpla las especificaciones acordadas.
- 43.4.18** Para determinar si una garantía proporciona a un cliente un servicio para asegurar que el producto cumpla las especificaciones acordadas, una entidad debe considerar factores tales como:

⁹ Ver el ejemplo ilustrativo 24 en el Apéndice A.

- a) si la garantía se requiere por ley - si se requiere que la entidad proporcione por ley una garantía, la existencia de esa ley indica que la garantía acordada no es una obligación de cumplimiento porque estos requerimientos habitualmente existen para proteger a los clientes del riesgo de comprar productos defectuosos;
- b) la extensión del periodo de cobertura de la garantía - cuánto más largo sea el periodo cubierto, más probable será que la garantía acordada resulte en una obligación de cumplimiento, porque es más probable proporcionar un servicio para asegurar que el producto cumpla las especificaciones acordadas; y
- c) la naturaleza de las tareas que la entidad se compromete a realizar - si es necesario que una entidad realice tareas especificadas para asegurar que un producto cumpla las especificaciones acordadas (por ejemplo, un servicio de transporte al devolver un producto defectuoso), entonces esas tareas podrían dar lugar a una obligación de cumplimiento.

43.4.19 Si una garantía, o parte de ésta, proporciona a un cliente un servicio además de asegurar que el producto cumpla las especificaciones acordadas, el servicio acordado es una obligación de cumplimiento. Por ello, una entidad debe asignar el monto de la transacción al producto y al servicio. Si una entidad se compromete a otorgar una garantía de funcionamiento junto con otra de servicio, pero no puede razonablemente reconocerlas por separado, debe tratar ambas garantías juntas como una obligación de cumplimiento única.

43.4.20 Una ley que requiera que una entidad pague una compensación si sus productos causan daños o perjuicios no da lugar a una obligación de cumplimiento. Por ejemplo, un fabricante puede vender productos en una jurisdicción en la que la ley hace al fabricante responsable de cualquier perjuicio (por ejemplo, a la propiedad personal) que pueda causarse a un consumidor al utilizar un producto para su uso previsto. De forma similar, el compromiso que asume una entidad de indemnizar al cliente por responsabilidades y daños que surgen de derechos de patentes, derechos de autor, marcas comerciales u otros incumplimientos por los productos de la entidad no dan lugar a una obligación de cumplimiento. La entidad debe reconocer estas obligaciones de acuerdo con la norma relativa a provisiones y contingencias.

Restricción para estimar el monto de la contraprestación variable

43.4.21 Una entidad debe incluir en el monto de la transacción todo o parte del monto de la contraprestación variable estimada de acuerdo con el párrafo 43.4.4 sólo en la medida en que sea altamente probable que no ocurra una reversión importante del monto del ingreso acumulado de haberlo reconocido, cuando posteriormente se resuelva la incertidumbre sobre la contraprestación variable. De lo contrario, la entidad no debe incluir la contraprestación variable en el monto de la transacción.

43.4.22 Al determinar si es altamente probable que no ocurra una reversión importante en el monto de los ingresos acumulados reconocidos, al resolverse posteriormente la incertidumbre sobre la contraprestación variable, una entidad debe considerar la probabilidad y la magnitud de la reversión de los ingresos. Los factores que podrían incrementar la probabilidad o la magnitud de una reversión de los ingresos incluyen, pero

no se limitan a, cualesquiera de los siguientes aspectos:

- a) el monto de la contraprestación es altamente sensible a factores que están fuera de la influencia de la entidad. Dichos factores pueden incluir la volatilidad en un mercado, el juicio o las acciones de terceros, las condiciones climatológicas, sociales, políticas y fiscales, o un alto riesgo de obsolescencia del bien o servicio acordado;
- b) no se espera que se resuelva la incertidumbre sobre el monto de la contraprestación durante un largo periodo de tiempo;
- c) la experiencia de la entidad (u otra evidencia) con contratos similares es limitada, o esa experiencia (u otra evidencia) tiene un valor predictivo limitado;
- d) la entidad tiene la práctica de ofrecer un amplio rango de reducciones de precios o cambiar los términos y condiciones de pago de contratos similares en circunstancias parecidas; y
- e) el contrato tiene un gran número y amplio rango de montos de contraprestación posibles.

Reevaluación de la contraprestación variable

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

43.5 Existencia de un componente importante de financiamiento en el contrato¹⁰

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

43.5.2 El objetivo de ajustar el monto que se ha acordado en la contraprestación para dar cuenta de un componente importante de financiamiento es que una entidad reconozca los ingresos por un monto que refleje el precio que un cliente habría pagado por los bienes o servicios acordados si hubiera pagado al contado por dichos bienes o servicios cuando (o a medida que) se transfieren al cliente (es decir, el precio de venta al contado). Una entidad debe considerar todos los hechos y circunstancias relevantes en la determinación de si un contrato contiene un componente de financiamiento y si ese componente de financiamiento es importante en relación con el contrato, incluyendo los dos aspectos

¹⁰ Ver los ejemplos ilustrativos 25 a 27 en el Apéndice A.

siguientes:

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

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

- a) el cliente pagó por los bienes o servicios por anticipado y la oportunidad de la transferencia de dichos bienes o servicios es a discreción del cliente;
- b) una parte sustancial de la contraprestación acordada con el cliente es variable y el monto u oportunidad de esa contraprestación varía según ocurra o no un suceso futuro que no está sustancialmente dentro del control del cliente o de la entidad (por ejemplo, si la contraprestación es una regalía basada en ventas);
- c) la diferencia entre la contraprestación acordada y el precio de venta al contado del bien o servicio surge por razones distintas a la de proporcionar financiamiento al cliente o a la entidad, y la diferencia entre dichos montos corresponde razonablemente al motivo de la diferencia. Por ejemplo, las condiciones de pago pueden proporcionar a la entidad o al cliente una protección en caso de que la otra parte no cumpla adecuadamente todas o una parte de sus obligaciones según el contrato.

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

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

tasa de descuento por cambios en las tasas de interés u otras circunstancias (tales como un cambio en la evaluación del riesgo de crédito del cliente).

43.5.6 Los ingresos por intereses o gastos por intereses deben reconocerse sólo en la medida en que se reconozca cuenta por cobrar (o una cuenta por cobrar condicionada) o un anticipo exigible a o recibido de clientes en el reconocimiento de un contrato con un cliente.

43.6 Contraprestación en una forma distinta al efectivo

43.6.1 Para determinar el monto de la transacción para contratos en los que un cliente compromete una contraprestación en una forma distinta al efectivo, una entidad debe valorar y reconocer dicha contraprestación a su valor razonable.

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

43.6.3 El valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo puede variar debido a la forma de la contraprestación (por ejemplo, un cambio en el precio de las acciones a las que una entidad tiene derecho a recibir de un cliente). Si el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo acordada con un cliente varía por razones distintas a la forma de la contraprestación (por ejemplo, el valor razonable podría variar debido al cumplimiento de la entidad), una entidad debe aplicar los requerimientos de los párrafos 43.4.21 y 43.4.22.

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

43.7 Contraprestación por pagar a un cliente ¹¹

43.7.1 La contraprestación pagadera al cliente incluye montos de efectivo que una entidad paga, o espera pagar, al cliente, por conceptos tales como exclusivas, publicidad y otros conceptos similares. Una entidad debe tratar la contraprestación pagadera al cliente como una reducción del monto de la transacción y, por ello, de los ingresos, a menos que el pago al cliente sea a cambio de un bien o servicio que el cliente transfiere a la entidad. Si la contraprestación pagadera al cliente incluye un monto variable, una entidad debe estimar el monto de la transacción de acuerdo con los párrafos 43.4.1 a 43.4.22.

43.7.2 Si la contraprestación pagadera al cliente es un pago por un bien o servicio segregable procedente del cliente, entonces una entidad debe tratar la compra del bien o servicio de la misma forma que reconoce otras compras procedentes de proveedores. Si el monto de la contraprestación pagadera al cliente supera el valor razonable del bien o servicio segregable que la entidad recibe del cliente, entonces la entidad debe reconocer el

¹¹ Ver el ejemplo ilustrativo 28 en el Apéndice A.

exceso como una reducción del monto de la transacción. Si la entidad no puede estimar razonablemente el valor razonable del bien o servicio recibido del cliente, debe reconocer toda la contraprestación pagadera al cliente como una reducción del monto de la transacción.

43.7.3 Si la contraprestación pagadera al cliente se reconoce como una reducción del monto de la transacción, una entidad debe reconocer la reducción de los ingresos cuando (o a medida que) ocurra el último de cualquier de los siguientes sucesos:

- a) la entidad reconoce los ingresos por la transferencia al cliente de los bienes o servicios relacionados; y
- b) la entidad paga o se compromete a pagar la contraprestación (incluso si el pago se condiciona a un suceso futuro). Ese compromiso puede estar implícito en las prácticas comerciales tradicionales de la entidad.

43.8 Cambios en el monto de la transacción

43.8.1 Después del inicio del contrato, el monto de la transacción puede cambiar por varias razones, incluidas la resolución de sucesos inciertos u otros cambios en circunstancias que modifican el monto de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios acordados.

43.8.2 Una entidad debe asignar a las obligaciones de cumplimiento del contrato cualquier cambio posterior en el monto de la transacción sobre la misma base que al inicio del contrato. Por consiguiente, una entidad no debe reasignar el monto de la transacción para reflejar los cambios en los precios de venta independientes después del inicio del contrato. Los montos asignados a una obligación de cumplimiento satisfecha deben reconocerse como ingresos, o como una reducción en los ingresos, en el periodo en que el monto de la transacción cambie.

43.8.3 Una entidad debe asignar un cambio en el monto de la transacción en su totalidad a una o más, pero no a todas, las obligaciones de cumplimiento o a bienes o servicios segregables de una serie de bienes o servicios que forman parte de una obligación de cumplimiento única, sólo si se cumplen los criterios del párrafo 44.6.2 al distribuir la contraprestación variable.

43.8.4 Una entidad debe identificar si existe un cambio en el monto de la transacción que surge como resultado de una modificación de un contrato, de acuerdo con los párrafos 41.10 a 41.13. Para un cambio en el monto de la transacción que ocurra después de una modificación del contrato, una entidad debe aplicar los tres párrafos anteriores para asignar el cambio en el monto de la transacción en cualesquiera de la siguientes formas que sea procedente:

- a) una entidad debe asignar el cambio en el monto de la transacción a las obligaciones de cumplimiento identificadas en el contrato antes de la modificación si, y en la medida en que, el cambio en el monto de la transacción sea atribuible a una parte de una contraprestación variable acordada antes de la modificación y ésta se trate de

acuerdo con el párrafo 41.13a); y

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

44 Asignación del monto de la transacción entre las obligaciones de cumplimiento¹²

44.1 La entidad debe asignar el monto de la transacción a cada obligación de cumplimiento (a cada bien o servicio que sea segregable) por un monto que represente la parte de la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho a cambio de transferir cada uno de los bienes o servicios acordados con el cliente.

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

44.3 Los párrafos 44.4.1 a 44.6.3 no se aplican si un contrato tiene sólo una obligación de cumplimiento. Sin embargo, los párrafos 44.6.1 a 44.6.3 pueden aplicarse si una entidad se compromete a transferir una serie de bienes o servicios segregables identificados como una obligación de cumplimiento única de acuerdo con el párrafo 42.1b) y la contraprestación acordada incluye montos variables.

44.4 Asignación con base en los precios de venta independientes

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

44.4.2 El precio de venta independiente es el precio al que una entidad vendería un bien o servicio acordado de forma separada a un cliente. La mejor evidencia de un precio de venta independiente es el precio observable de un bien o servicio cuando la entidad lo vende de forma separada en circunstancias similares y a clientes con las mismas características. Un precio establecido de forma contractual o el precio de lista de un bien o servicio pueden ser (pero no debe suponerse necesariamente que sean) precios de venta independientes para dicho bien o servicio.

44.4.3 Si un precio de venta independiente no es directamente observable, una entidad debe estimarlo por el monto que resultaría de la distribución del monto de la transacción

¹² Ver los ejemplos ilustrativos 29 y 30 en el Apéndice A.

cumpliendo el objetivo de asignación del párrafo 44.1. Al estimar un precio de venta independiente, una entidad debe considerar toda la información (incluidas las condiciones de mercado, los factores específicos de la entidad y la información sobre el cliente o clientes con las mismas características) que esté razonablemente al alcance de la entidad. Para hacerlo así, una entidad debe maximizar el uso de los datos de entrada observables y debe aplicar métodos de estimación de forma consistente cuando se encuentre con circunstancias similares.

44.4.4 Los métodos adecuados para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio incluyen, pero no se limitan a, los siguientes:

- a) enfoque de evaluación del mercado ajustado - una entidad podría evaluar el mercado en el que vende los bienes y servicios y estimar el monto que un cliente en dicho mercado estaría dispuesto a pagar por ellos. Ese enfoque puede también incluir la referencia a los precios que los competidores de la entidad han asignado a bienes o servicios similares, ajustando esos precios, según sea necesario, para reflejar los costos y márgenes de la entidad;
- b) enfoque del costo esperado más un margen - una entidad podría proyectar sus costos esperados de satisfacer cada obligación de cumplimiento y luego añadir un margen apropiado para ese bien o servicio; y
- c) enfoque residual - una entidad puede estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio con base en el monto total de la transacción, menos la suma de los precios de venta independientes observables de los otros bienes o servicios acordados en el contrato, sólo si se cumple uno de los criterios siguientes:
 - i) la entidad vende el bien o servicio en cuestión a clientes diferentes (aproximadamente al mismo tiempo) dentro de un rango amplio de montos, siendo el precio de venta altamente variable, por lo que no puede identificarse un precio de venta independiente representativo que proceda de transacciones pasadas u otra evidencia observable; o
 - ii) la entidad no ha establecido todavía un precio para ese bien o servicio y éste no ha sido previamente vendido de forma independiente (es decir, el precio de venta es incierto).

44.4.5 Puede ser necesario utilizar una combinación de métodos para estimar los precios de venta independientes de los bienes o servicios acordados en el contrato si dos o más de dichos bienes o servicios tienen precios de venta independientes inciertos o altamente variables. Por ejemplo, una entidad puede utilizar un enfoque residual para estimar el precio de venta independiente agregado para aquellos bienes o servicios cuyos precios de venta independientes son inciertos o altamente variables y, a continuación, utilizar otro método para estimar los precios de venta independientes de los bienes o servicios individuales incluidos en dicho precio de venta independiente agregado estimado, que se ha determinado mediante el enfoque residual. Cuando una entidad utiliza una combinación de métodos para estimar el precio de venta independiente de cada bien o servicio acordado en el contrato, debe determinar si la asignación del monto de la

transacción a esos precios de venta independientes sería congruente con el objetivo de asignación del párrafo 44.1 y los requerimientos para estimar los precios de venta independientes del párrafo 44.4.3.

44.5 Asignación de un descuento

44.5.1 Un cliente recibe un descuento por comprar un grupo de bienes o servicios si la suma de los precios de venta independientes de dichos bienes o servicios acordados en el contrato supera la contraprestación acordada. Una entidad debe asignar el descuento proporcionalmente a todas las obligaciones de cumplimiento del contrato, excepto cuando tenga evidencia observable, de acuerdo con el párrafo siguiente, de que el descuento está totalmente relacionado sólo con una o más, pero no con todas, las obligaciones de cumplimiento de un contrato. La asignación proporcional del descuento en esas circunstancias se debe a que la entidad distribuye el monto de la transacción a cada obligación de cumplimiento sobre la base de los precios de venta independientes relativos de los bienes o servicios subyacentes segregables.

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

- a) la entidad vende regularmente cada bien o servicio segregable (o cada grupo de bienes o servicios segregables) del contrato de forma independiente;
- b) la entidad también vende regularmente de forma independiente un grupo (o grupos) de algunos de esos bienes o servicios con un descuento sobre los precios de venta independientes de los bienes o servicios en cada grupo; y
- c) el descuento atribuible a cada grupo de bienes o servicios descrito en el inciso anterior es sustancialmente el mismo que el descuento del contrato, y un desglose de los bienes o servicios de cada grupo proporciona evidencia observable de la obligación de cumplimiento (u obligaciones de cumplimiento) a la cual pertenece el descuento total del contrato.

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

44.6 Asignación de la contraprestación variable

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

- a) a una o más, pero no a todas, las obligaciones de cumplimiento del contrato (por ejemplo, una prima puede estar supeditada a que una entidad transfiera cierto bien o servicio dentro de un periodo de tiempo especificado); o

- b) a uno o más, pero no a todos, los bienes o servicios segregables que forman parte de una obligación de cumplimiento única, tal como la contraprestación acordada para el segundo año de un contrato de servicio de limpieza de dos años, que se incrementará sobre la base de los movimientos de un índice de inflación especificado.

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

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

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

45 Reconocimiento del ingreso

45.1 Una entidad debe reconocer los ingresos cuando (o a medida que) satisfaga una obligación de cumplimiento mediante la transferencia de los bienes o servicios acordados (es decir, uno o varios activos) al cliente. Un activo se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese activo.

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

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

- a) el uso del activo para producir bienes o prestar servicios;
- b) el uso del activo para mejorar el valor de otros activos;

- c) el uso del activo para liquidar pasivos o reducir gastos;
- d) la venta o intercambio del activo;
- e) el dar en prenda el activo para garantizar un préstamo; o
- f) la conservación del activo para su futuro uso o disposición.

45.4 Al determinar si un cliente obtiene el control de un activo, una entidad debe considerar cualquier acuerdo para recomprar el activo (ver los párrafos 45.7.2 a 45.7.14).

45.5 Si una entidad cumple mediante la transferencia de bienes o servicios al cliente antes de que el cliente pague la contraprestación o antes de que sea exigible el cobro, la entidad debe presentar una cuenta por cobrar condicionada, excluyendo cualesquier montos presentados en cuentas por cobrar. Una entidad debe evaluar el deterioro de una cuenta por cobrar condicionada de acuerdo con la norma correspondiente.

45.6 En el reconocimiento inicial de una cuenta por cobrar procedente de un contrato con un cliente, cualquier diferencia entre la valuación de la cuenta por cobrar de acuerdo con dicha norma y el monto correspondiente del ingreso reconocido se debe presentar como un gasto (por ejemplo, como una pérdida por deterioro).

45.7 Obligaciones de cumplimiento a satisfacer en un momento determinado

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

- a) la entidad tiene un derecho presente al cobro - si el cliente está ya obligado a pagar por un activo, éste ha obtenido a cambio la capacidad de dirigir el uso del activo, así como de obtener sustancialmente todos sus beneficios económicos futuros remanentes;
- b) el cliente tiene el derecho legal al activo – dicho derecho puede indicar quién tiene la capacidad de dirigir el uso de un activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios económicos futuros remanentes, o de restringir el acceso de otras entidades a esos beneficios y, por ello, el control del activo. Por ello, la transferencia del derecho legal a un activo puede indicar que el cliente ha obtenido el control del activo. Si una entidad conserva el derecho legal sólo como protección contra el incumplimiento de pago del cliente, esos derechos no impedirían al cliente obtener el control de un activo;
- c) la entidad ha transferido la posesión física del activo - esto puede indicar que el cliente tiene la capacidad de dirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios económicos futuros remanentes, o de restringir el acceso a otras entidades a esos beneficios. Sin embargo, la posesión física puede no coincidir con el

control de un activo. Por ejemplo, en algunos acuerdos de recompra y en algunos acuerdos de consignación, un cliente o consignatario puede tener la posesión física de un activo que aún controla la entidad. Por el contrario, en acuerdos de entrega posterior a la facturación, la entidad puede tener la posesión física de un activo que controla el cliente. Los párrafos siguientes proporcionan guías sobre el tratamiento de los acuerdos de recompra, de consignación y de entrega posterior a la facturación;

- d) el cliente tiene los riesgos y beneficios significativos de la propiedad del activo - la transferencia de los riesgos y beneficios puede indicar que el cliente ha obtenido la capacidad de dirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios económicos futuros remanentes. Sin embargo, al determinar los riesgos y beneficios de la propiedad de un activo, una entidad debe excluir cualquier riesgo que dé lugar a una obligación de cumplimiento separada, adicional a la obligación de cumplimiento de transferir el activo. Por ejemplo, una entidad puede haber transferido el control de un activo a un cliente pero no ha satisfecho todavía una obligación adicional de proporcionar servicios de mantenimiento relacionados; o
- e) el cliente ha aceptado el activo - la aceptación puede indicar que el cliente ha obtenido la capacidad de dirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios económicos futuros remanentes. Para determinar el efecto de una cláusula de aceptación del cliente sobre cuándo se transfiere el control de un activo, una entidad debe considerar las guías de los párrafos 45.7.21 a 45.7.24.

*Acuerdos de recompra*¹³

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

45.7.3 Los acuerdos de recompra generalmente tienen tres formas:

- a) la obligación de una entidad de recomprar el activo (un contrato a futuro);
- b) el derecho de una entidad de recomprar el activo (una opción de compra); y
- c) la obligación de una entidad de recomprar el activo a petición del cliente (una opción de venta).

Un contrato a futuro o una opción de compra

45.7.4 Si una entidad tiene una obligación o un derecho a recomprar el activo al cliente (mediante un contrato a futuro o una opción de compra), el cliente no obtiene el control del activo, porque está limitado en su capacidad de dirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios económicos futuros remanentes, aun cuando pueda tener posesión física del activo. Por consiguiente, la entidad debe tratar el contrato como

¹³ Ver el ejemplo ilustrativo 31 en el Apéndice A.

un arrendamiento o un acuerdo de financiamiento, conforme a la norma correspondiente.

- 45.7.5** Al comparar el precio de recompra con el precio de venta, una entidad debe considerar el valor del dinero en el tiempo.
- 45.7.6** Si el acuerdo de recompra es un acuerdo de financiamiento, la entidad debe continuar reconociendo el activo y también debe reconocer un pasivo financiero por cualquier contraprestación recibida del cliente. La entidad debe reconocer la diferencia entre el monto de la contraprestación recibida y el monto de la contraprestación a pagar como intereses y, si procede, como costos de procesamiento y tenencia (por ejemplo, seguro).
- 45.7.7** Si la opción de compra vence sin ejercerse, una entidad debe dar de baja el pasivo y debe reconocer un ingreso.

Una opción de venta del cliente

- 45.7.8** Si una entidad tiene una obligación de recomprar el activo a petición del cliente (una opción de venta) a un precio que sea menor que el precio de venta original del activo, la entidad debe considerar al inicio del contrato si el cliente tiene un incentivo económico importante para ejercer ese derecho, pues el cliente debe pagar a la entidad por el derecho a utilizar un activo especificado por un periodo de tiempo. Si el cliente tiene un incentivo económico importante para ejercer ese derecho, la entidad debe tratar el acuerdo como un arrendamiento de acuerdo con la normativa relativa.
- 45.7.9** Para determinar si un cliente tiene un incentivo económico importante para ejercer ese derecho, una entidad debe considerar varios factores, incluyendo la relación del precio de recompra con el valor de mercado esperado del activo en la fecha de la recompra y el tiempo hasta que venza el derecho.
- 45.7.10** Si el cliente no tiene un incentivo económico importante para ejercer su derecho a un precio que sea menor que el precio de venta original del activo pendiente de pago, la entidad debe tratar el acuerdo como si fuera la venta de un producto con un derecho de devolución como se describe en los párrafos 43.4.7 a 43.4.14.
- 45.7.11** Si el precio de recompra del activo es igual o mayor que el precio de venta original y es más que el valor de mercado esperado del activo, el contrato es, de hecho, un acuerdo financiero y, por ello, debe tratarse como se describe en el párrafo 45.7.6.
- 45.7.12** Si el precio de recompra del activo es igual o mayor que el precio de venta original y es menor o igual que el valor de mercado esperado del activo, y el cliente no tiene un incentivo económico importante de ejercer su derecho, entonces la entidad debe tratar el acuerdo como una venta con derecho a devolución conforme a los párrafos 43.4.7 a 43.4.14.
- 45.7.13** Al comparar el precio de recompra con el precio de venta, una entidad debe considerar el valor del dinero en el tiempo.
- 45.7.14** Si la opción de venta del cliente vence sin ejercerse, una entidad debe dar de baja el

pasivo y debe reconocer el ingreso.

Acuerdos de consignación

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

*Acuerdos de entrega posterior a la facturación*¹⁴

- 45.7.17** Un acuerdo de entrega posterior a la facturación es un contrato según el cual una entidad factura a un cliente un producto, pero la entidad conserva la posesión física de éste hasta que se le transfiera al cliente en un momento determinado en el futuro. Por ejemplo, un cliente puede solicitar que una entidad celebre un contrato de este tipo, debido a que carece de espacio disponible para el producto o por retrasos en la programación de su producción.
- 45.7.18** Una entidad debe determinar cuándo ha satisfecho su obligación de cumplimiento de transferir un producto, evaluando la fecha de transferencia del control al cliente de ese producto. Para algunos contratos, el control se transfiere cuando el producto se entrega en la ubicación del cliente o cuando el producto se envía, dependiendo de sus términos. Sin embargo, en algunos casos, un cliente puede obtener el control de un producto, aun cuando dicho producto permanezca en posesión física de la entidad que lo vende, en cuyo caso el cliente tiene la capacidad de dirigir el uso del producto y obtener sustancialmente todos sus beneficios económicos futuros remanentes, aun cuando no haya tomado posesión física. Por consiguiente, la entidad no controla el producto, y sólo proporciona servicios de custodia.
- 45.7.19** Además de la aplicación de los requerimientos del párrafo 45.7.1, para que un cliente obtenga el control de un producto en un acuerdo de entrega posterior a la facturación,

¹⁴ Ver el ejemplo ilustrativo 32 en el Apéndice A.

deben cumplirse todos los criterios siguientes:

- a) la razón del acuerdo de entrega posterior a la facturación debe tener sustancia (por ejemplo, el cliente ha solicitado el acuerdo por escrito, el cual incluye las fechas de entrega y de pago);
- b) deben haberse transferido todos los riesgos de propiedad al cliente;
- c) no puede haber conservado la entidad ninguna obligación de cumplimiento específica;
- d) el producto debe estar físicamente identificado por separado, indicando que pertenece al cliente;
- e) el producto debe estar ya listo para la transferencia física al cliente; y
- f) la entidad no tiene la capacidad de utilizar el producto o redirigirlo hacia otro cliente.

45.7.20 Si una entidad reconoce el ingreso por la venta de un producto mediante la entrega posterior a la facturación, debe considerar si tiene obligaciones de cumplimiento pendientes (por ejemplo, servicios de custodia) a las que debe asignar una parte del monto de la transacción.

Aceptación del cliente

45.7.21 La aceptación de un cliente de un activo puede indicar que el cliente ha obtenido su control. Las cláusulas de aceptación permiten al cliente rescindir un contrato o requerir que una entidad tome acciones para remediar si un bien o servicio no cumple las especificaciones acordadas. Una entidad debe considerar estas cláusulas al determinar cuándo un cliente obtiene el control de un bien o servicio.

45.7.22 Si una entidad puede determinar de forma objetiva que ha transferido el control del bien o servicio al cliente con base en lo acordado, entonces la aceptación del cliente es una formalidad que no afectaría la determinación de cuándo el cliente ha obtenido el control del bien o servicio. Por ejemplo, si la cláusula de aceptación se basa en el cumplimiento de características de tamaño o peso especificadas, una entidad puede determinar si esos criterios se han cumplido antes de recibir confirmación de la aceptación. La experiencia de la entidad con contratos para bienes o servicios similares puede proporcionar evidencia de que un bien o servicio proporcionado al cliente reúne las especificaciones acordadas en el contrato. Si los ingresos se reconocen antes de la aceptación, la entidad todavía debe considerar si existen obligaciones de cumplimiento pendientes (por ejemplo, instalación de equipos o pruebas de arranque) y debe determinar si debe tratarlas por separado.

45.7.23 En caso contrario, si una entidad no puede determinar de forma objetiva que el bien o servicio proporcionado reúne las especificaciones acordadas, entonces no podría concluir que el cliente ha obtenido el control hasta que la entidad reciba la aceptación del cliente, porque en esa circunstancia la entidad no puede determinar si el cliente tiene la capacidad de dirigir el uso del bien o servicio y de obtener sustancialmente todos sus

beneficios económicos futuros remanentes.

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

45.8 Obligaciones de cumplimiento a satisfacer a lo largo del tiempo¹⁵

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

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

Recepción y consumo simultáneos de los beneficios proporcionados por la entidad

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

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

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

¹⁵ Ver los ejemplos ilustrativos 33 a 36 en el Apéndice A.

cumplimiento se transfiriera al tercero.

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

- 45.8.4** Para determinar si un cliente controla un activo a medida que se crea o mejora de acuerdo con el párrafo 45.8.1b), una entidad debe aplicar los requerimientos de control de los párrafos 45.1 a 45.4 y 45.7.1. El activo que está siendo creado o mejorado podría ser tangible o intangible.

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

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

- 45.8.6** La posibilidad de rescindir el contrato con el cliente original no es una consideración relevante para determinar si la entidad sería capaz de redirigir fácilmente el activo hacia otro uso.

- 45.8.7** Una restricción contractual sobre la capacidad de una entidad de redirigir un activo hacia otro uso debe ser importante para que el activo no tenga un uso alternativo para la entidad, como cuando un cliente pudiera exigir sus derechos al activo si la entidad pretende redirigirlo hacia otro uso. Por el contrario, una restricción contractual no es importante si, por ejemplo, un activo es, en gran medida, intercambiable por otros activos que la entidad podría transferir a otro cliente sin infringir el contrato y sin incurrir en costos importantes.

- 45.8.8** Existe una limitación práctica sobre la capacidad de una entidad para redirigir un activo hacia otro uso si una entidad incurriera en pérdidas económicas importantes por redirigir el activo hacia otro uso, tales como costos importantes para adaptar el activo o una pérdida importante al venderlo. Asimismo, algunos activos tienen especificaciones de diseño que son únicas para un cliente o están localizadas en áreas remotas que impiden redirigirlos.

Derecho al cobro por el cumplimiento completado hasta la fecha

- 45.8.9** Una entidad debe considerar los términos del contrato y cualquier ley aplicable para determinar si tiene un derecho exigible al cobro por el cumplimiento completado hasta la fecha. El derecho al cobro por el cumplimiento que haya completado hasta la fecha no necesita ser un monto fijo. Sin embargo, para reconocer los ingresos a lo largo del tiempo, en todo momento la entidad debe tener derecho a un monto que al menos le compense por el cumplimiento completado hasta la fecha si el contrato es rescindido por el cliente u otra parte por razones distintas al incumplimiento por la entidad.

- 45.8.10** Un monto que compense a una entidad por el cumplimiento completado hasta la fecha sería uno que se aproxime al precio de venta de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha (por ejemplo, costos incurridos más un margen razonable), sin considerar la compensación por la pérdida de la potencial ganancia si el contrato fuera rescindido. El margen razonable no necesita ser igual al margen esperado si el contrato se hubiera cumplido según el compromiso, pero una entidad debe tener derecho a la compensación por cualquiera de los siguientes montos:
- a) una parte del margen esperado por el contrato que refleje razonablemente la extensión del cumplimiento de la entidad, según el contrato hasta antes de su rescisión; o
 - b) una rentabilidad razonable sobre el costo de capital de la entidad para contratos similares (o el margen operativo habitual para contratos similares) si el margen específico del contrato es mayor que la rentabilidad que la entidad genera habitualmente por contratos similares.
- 45.8.11** El derecho de una entidad al cobro por el cumplimiento hasta la fecha no necesita ser un derecho incondicional presente. En muchos casos, una entidad tendrá un derecho incondicional al cobro sólo en el momento de una meta acordada o hasta la satisfacción completa de la obligación de cumplimiento. Para determinar si tiene un derecho al cobro por el cumplimiento hasta la fecha, una entidad debe considerar si tendría un derecho exigible para demandar o conservar el cobro por el cumplimiento hasta la fecha si el contrato fuera rescindido antes de su finalización, por razones distintas al incumplimiento de la entidad.
- 45.8.12** En algunos contratos, un cliente puede tener derecho a rescindir el contrato sólo en momentos específicos durante la vida del contrato, o bien puede no tener derecho a rescindirlo. Si un cliente procede a rescindir un contrato sin tener derecho a hacerlo (incluyendo el caso de que un cliente incumpla sus obligaciones), el contrato (u otras leyes) puede otorgar a la entidad el derecho a continuar la transferencia al cliente de los bienes o derechos acordados y requerirle que pague la contraprestación a la que se comprometió. En esas circunstancias, una entidad tiene un derecho al cobro por el cumplimiento hasta la fecha, puesto que tiene el derecho a continuar cumpliendo sus obligaciones de acuerdo con el contrato y requerir al cliente que cumpla con sus obligaciones (lo cual incluye pagar lo acordado).
- 45.8.13** Para determinar la existencia y exigibilidad de un derecho al cobro por el cumplimiento completado hasta la fecha, una entidad debe considerar los términos contractuales y las leyes que pudieran ampliar o anular los términos contractuales. Esto podría incluir una determinación de si:
- a) la legislación, las prácticas administrativas o la jurisprudencia confiere a la entidad un derecho al cobro por el cumplimiento hasta la fecha, aun cuando ese derecho no esté establecido en el contrato con el cliente; o
 - b) la jurisprudencia relevante indica que otros derechos al cobro similares, por el cumplimiento completado hasta la fecha en contratos similares, no serían válidos.

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

45.9 Determinación del avance hacia la satisfacción completa de una obligación de cumplimiento¹⁶

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

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

Métodos para determinar el avance

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

45.9.4 Al aplicar un método para determinar el avance, una entidad debe excluir los bienes o servicios por los que no transfiere el control al cliente, y al determinar el avance una entidad sólo debe incluir los bienes o servicios para los que sí lo transfiere al satisfacer la obligación de cumplimiento.

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

45.9.6 Los métodos que pueden utilizarse para determinar el avance de una entidad hacia la satisfacción completa de una obligación de cumplimiento que se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 45.8.1 a 45.8.14 incluyen los siguientes:

a) métodos de salida (bienes o servicios transferidos - ver los párrafos 45.9.7 a 45.9.9); y

¹⁶ Ver los ejemplos ilustrativos 37 y 38 en el Apéndice A.

b) métodos de entrada (costos incurridos - ver los párrafos 45.9.10 y 45.9.11).

Métodos de salida

- 45.9.7** Los métodos de salida reconocen los ingresos sobre la base de las valuaciones directas del valor para el cliente de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha en proporción con los bienes o servicios pendientes acordados en el contrato. Los métodos de salida incluyen métodos tales como evaluaciones del cumplimiento completado hasta la fecha, evaluaciones de resultados alcanzados, metas alcanzadas, tiempo transcurrido y unidades producidas o entregadas. Cuando una entidad evalúa si debe aplicar un método de salida para determinar su avance, debe considerar si el entregable seleccionado representa razonablemente el cumplimiento de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación de cumplimiento. Un método de salida no proporcionaría una representación fiel del cumplimiento de la entidad si el entregable seleccionado no pudiera valorar alguno de los bienes o servicios cuyo control se ha transferido al cliente. Por ejemplo, los métodos de salida basados en unidades producidas o entregadas no representarían razonablemente el cumplimiento de una entidad para satisfacer una obligación de cumplimiento si, al final del periodo, la entidad ha producido bienes controlados por el cliente que no están incluidos en la valuación del entregable obtenido.
- 45.9.8** Como solución práctica, si una entidad tiene derecho a una contraprestación de un cliente por un monto que equivale al valor para el cliente del cumplimiento por la entidad hasta la fecha (por ejemplo, un contrato de servicios en el que una entidad factura un monto fijo por cada hora de servicio prestado), la entidad puede reconocer un ingreso por el monto al que tiene derecho a facturar.
- 45.9.9** Las desventajas de los métodos de salida son que los entregables utilizados para determinar el avance pueden no ser directamente observables y la información requerida para aplicarlos puede no estar disponible para una entidad sin un costo desproporcionado. Por ello, puede ser necesario utilizar un método de entrada.

Métodos de entrada

- 45.9.10** Los métodos de entrada reconocen los ingresos sobre la base de los esfuerzos o recursos empleados por la entidad para satisfacer la obligación de cumplimiento (por ejemplo, recursos consumidos, horas de mano de obra utilizadas, costos incurridos, tiempo transcurrido u horas de maquinaria utilizadas) en proporción con los recursos totales estimados para satisfacer dicha obligación de cumplimiento. Si los esfuerzos o recursos de la entidad se incurren uniformemente a lo largo del periodo de cumplimiento, puede ser apropiado para la entidad reconocer el ingreso sobre una base lineal.
- 45.9.11** Una deficiencia de los métodos de entrada es que puede no haber una relación directa entre los recursos empleados por una entidad y la transferencia del control de bienes o servicios al cliente. Por ello, una entidad debe excluir del método de entrada los efectos de cualesquiera costos incurridos que, de acuerdo con el objetivo de determinación del avance del párrafo 45.9.1, no representen el cumplimiento de la entidad para transferir el control de los bienes o servicios al cliente. Por ejemplo, al utilizar el método de entrada basado en el costo, puede requerirse un ajuste a la determinación del avance en las

siguientes circunstancias:

- a) cuando un costo incurrido no contribuye al avance de una entidad para satisfacer la obligación de cumplimiento. Por ejemplo, una entidad no reconocería un ingreso sobre los costos incurridos que son atribuibles a ineficiencias significativas en el cumplimiento de la entidad que no estaban consideradas en el monto del contrato (por ejemplo, los costos no esperados de materiales desperdiciados, mano de obra u otras partidas en las que se incurrió para satisfacer la obligación de cumplimiento).
- b) cuando un costo incurrido no es proporcional al avance de la entidad para satisfacer la obligación de cumplimiento. En esas circunstancias, la mejor representación del cumplimiento de la entidad puede ser ajustar el método de entrada para reconocer los ingresos sólo en la medida de ese costo incurrido. Por ejemplo, una representación razonable del cumplimiento de una entidad puede ser el reconocimiento de los ingresos por un monto igual al costo de un bien utilizado para satisfacer una obligación de cumplimiento, si la entidad espera al inicio del contrato que se cumplan todas las condiciones siguientes:
 - i) el bien no es segregable;
 - ii) se espera que el cliente obtenga el control del bien significativamente antes de recibir los servicios relacionados con el bien;
 - iii) el costo del bien transferido es importante en relación con los costos totales esperados para satisfacer completamente la obligación de cumplimiento; y
 - iv) la entidad subcontrata ciertos bienes acordados con el cliente y no está significativamente involucrada en el diseño y fabricación del bien.

Evaluaciones razonables del avance

- 45.9.12** Una entidad debe reconocer ingresos por una obligación de cumplimiento a satisfacer a lo largo del tiempo sólo si puede determinar razonablemente su avance hacia la satisfacción completa de dicha obligación de cumplimiento. Una entidad no sería capaz de determinar razonablemente su avance si carece de la información confiable que se requeriría para aplicar un método apropiado de determinación del avance.
- 45.9.13** En algunas circunstancias (por ejemplo, en las primeras etapas de un contrato), una entidad puede no ser capaz de determinar razonablemente la satisfacción de una obligación de cumplimiento, aunque la entidad espere recuperar los costos incurridos. En esas circunstancias, la entidad debe reconocer el ingreso sólo en la medida de los costos incurridos hasta el momento por los que pueda determinar razonablemente el cumplimiento de la obligación de cumplimiento.
- 45.9.14** Cuando (o a medida que) una obligación de cumplimiento se satisface, una entidad debe reconocer como ingresos el monto de la transacción (que excluye las estimaciones de la contraprestación variable que están limitadas de acuerdo con los párrafos 43.4.21 y 43.4.22) asignado a esa obligación de cumplimiento.

50 NORMAS DE PRESENTACIÓN¹⁷

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

60 NORMAS DE REVELACIÓN

61 Contratos con clientes

- 61.1** Una entidad debe revelar los siguientes montos del periodo, a menos que se presenten por separado en el estado de resultado integral:
- a) ingresos de clientes por separado de los ingresos de otras fuentes; y
 - b) cualquier pérdida por deterioro reconocida (de acuerdo con la NIF correspondiente) sobre cualquier cuenta por cobrar o cuenta por cobrar condicionada.
- 61.2 Saldos de contratos**
- 61.2.1** Una entidad debe revelar la siguiente información:
- a) los saldos inicial y final de las cuentas por cobrar, cuentas por cobrar condicionadas y

¹⁷ Ver los ejemplos ilustrativos 39 a 41 en el Apéndice A.

pasivos de contratos, si no se presentan o revelan por separado;

- b) ingresos reconocidos en el periodo que se incluyeron en el saldo de pasivo del contrato o anticipos de clientes al inicio del periodo; y
- c) ingresos reconocidos en el periodo procedentes de obligaciones de cumplimiento satisfechas (o parcialmente satisfechas) en periodos anteriores (por ejemplo, cambios en el monto de la transacción).

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

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

61.3 Obligaciones de cumplimiento

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

- a) cuándo la entidad satisface habitualmente sus obligaciones de cumplimiento (por ejemplo: en el momento del envío o de la entrega de los bienes, a medida que se presta o en el momento en que se completa el servicio), incluyendo cuándo se satisfacen las obligaciones de cumplimiento en un acuerdo de entrega posterior a la facturación;
- b) los términos de pago del cliente significativos (por ejemplo: cuándo se exige habitualmente el cobro, si el contrato tiene un componente importante de financiamiento, si el monto de la contraprestación es variable y si la estimación de la contraprestación variable está habitualmente restringida de acuerdo con los párrafos

43.4.21 y 43.4.22);

- c) la naturaleza de los bienes o servicios que la entidad ha acordado transferir;
- d) cualquier obligación de cumplimiento de intermediar para un tercero la transferencia de bienes o servicios (si la entidad actúa como un agente);
- e) las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares; y
- f) los tipos de garantías y obligaciones relacionadas.

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

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

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

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

63 **Revelaciones específicas para entidades públicas**

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

Categorías de ingresos

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

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

sólo un tipo de categoría de ingreso.

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

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

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

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

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

Asignación del monto de la transacción entre las obligaciones de cumplimiento pendientes

63.7 Una entidad debe revelar la siguiente información sobre sus obligaciones de

cumplimiento pendientes:

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

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

- a) se espera satisfacer la obligación de cumplimiento en un año o menos; o
- b) la entidad reconoce los ingresos a medida que satisface la obligación de cumplimiento, de acuerdo con el párrafo 45.9.8.

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

Determinación del momento de satisfacción de obligaciones de cumplimiento

63.10 Para obligaciones de cumplimiento que una entidad satisface a lo largo del tiempo, la entidad debe revelar una explicación de por qué los métodos utilizados proporcionan una representación fiel de la transferencia de bienes o servicios.

63.11 Para obligaciones de cumplimiento que se satisfacen en un momento determinado, una entidad debe revelar los juicios significativos realizados para determinar cuándo el cliente obtiene control de los bienes o servicios acordados.

Determinación del monto de la transacción asignado a las diversas obligaciones de cumplimiento

63.12 Una entidad debe revelar información sobre los métodos, datos de entrada y supuestos utilizados para todos los casos siguientes:

- a) determinación del monto de la transacción, que incluye, pero no se limita a, la estimación de la contraprestación variable, el ajuste a la contraprestación por los efectos del valor del dinero en el tiempo y la valuación de contraprestaciones distintas al efectivo;

- b) determinación de si una estimación de la contraprestación variable está restringida;
- c) asignación del monto de la transacción, incluyendo la estimación de los precios de venta independientes de los bienes o servicios acordados y la distribución de descuentos y contraprestación variable a una parte específica del contrato (si fuera aplicable); y
- d) valuación de las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares.

Soluciones prácticas

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

70 **VIGENCIA**

70.1 Las disposiciones contenidas en esta NIF entran en vigor para ejercicios que se inicien a partir del 1º de enero de 2017.

70.2 Esta NIF deroga la supletoriedad de la NIC 18, *Ingresos*, la SIC 31, *Ingresos – Permutas de Servicios de Publicidad*, la IFRIC 13, *Programas de Fidelización de Clientes*, y la IFRIC 18, *Transferencias de Activos Procedentes de Clientes*.

80 **TRANSITORIOS**

80.1 La aplicación inicial de esta NIF debe ser retrospectiva, reformulando la información de los ejercicios anteriores que se presenten en forma comparativa de acuerdo con lo señalado en la NIF B-1, *Cambios contables y correcciones de errores*. Si es impráctico determinar el efecto en los ejercicios anteriores que se presenten, los efectos de la aplicación inicial de esta NIF pueden reconocerse ajustando los saldos iniciales del ejercicio en que esta norma entra en vigor.

80.2 Para efectos de los requerimientos transitorios de los párrafos 80.3 y 80.4:

- a) la fecha de aplicación inicial es el inicio del periodo en que la entidad aplique por primera vez esta norma; y
- b) un contrato completado es un contrato para el cual la entidad ha transferido todos los bienes o servicios identificados de acuerdo con la normativa anterior aplicable.

80.3 Una entidad puede utilizar uno o más de las siguientes soluciones prácticas al aplicar esta norma de forma retrospectiva:

- a) para contratos terminados, una entidad no necesita reexpresar los contratos que comiencen y terminen dentro del mismo periodo anual;
- b) para contratos terminados que tengan contraprestación variable, una entidad puede

utilizar el monto final de la transacción en la fecha en que se completó el contrato, en lugar de estimar los importes de contraprestación variable en los periodos de presentación comparativos;

- c) una entidad no necesita evaluar los contratos terminados al inicio del año más antiguo presentado conforme a la normativa anterior aplicable; y
- d) para todos los periodos que se presentan antes de la fecha de la aplicación inicial, una entidad no necesita revelar el importe de los montos de la transacción asignados a las obligaciones de cumplimiento pendientes, ni una explicación de cuándo espera reconocer ese importe como ingresos (ver el párrafo 63.7).

80.4 Para cualquiera de las soluciones prácticas del párrafo 80.3 que utilice una entidad, ésta debe aplicar ese recurso de forma congruente a todos los contratos dentro de todos los periodos presentados. Además, la entidad debe revelar:

- a) las soluciones que se han utilizado; y
- b) en la medida en que sea razonablemente posible, una evaluación cualitativa del efecto estimado de la aplicación de cada uno de dichas soluciones.

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

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

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

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

80.7 Se modifica el párrafo BC7 de la NIF C-19, *Instrumentos financieros por pagar*, como sigue:

BC7 ~~Se cuestionó cuál es la norma de reconocimiento de ingresos que incluye el Respecto del tratamiento de los anticipos de clientes, pues dicha norma no está en las publicadas por el CINIF. Sin embargo, debe utilizarse como supletoria la NIC 18, *Ingresos de Actividades Ordinarias*, emitida por el Consejo Internacional de Normas Contables (IASB, por sus siglas en inglés). Por otra parte, el CINIF está preparando una la norma sobre el tema de reconocimiento de ingresos de clientes, que converja con la recién emitida NIIF 15 (IFRS 15, por sus siglas en inglés), *Ingresos*~~

NIF D-1, INGRESOS DE CLIENTES

~~de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes.~~

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

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

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

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

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

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

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

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

A6 El operador reconoce los ingresos y costos del contrato de conformidad con la D-1 y la E-3 ~~el D-7 y con la norma supletoria NIC-18.~~ Los costos de cada actividad — construcción, operación y repavimentación— son reconocidos en resultados en relación con el porcentaje de avance de cada actividad. Los ingresos del contrato —el valor razonable de la contraprestación adeudada por el concedente por la actividad realizada—, se reconocen al mismo tiempo.

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

APÉNDICE A – Ejemplos ilustrativos

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

Identificación del contrato (o contratos) con el cliente

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

Ejemplo 1—Cobrabilidad de la contraprestación

- A3 Una desarrolladora de inmuebles celebra un contrato con un cliente para la venta de un edificio en \$100 millones. El cliente tiene la intención de abrir un restaurante en el edificio. El edificio se ubica en una zona donde nuevos restaurantes enfrentan altos niveles de competencia, y el cliente tiene poca experiencia en la industria restaurantera.
- A4 El cliente paga un depósito no reembolsable de \$5 millones al inicio del contrato y celebra un financiamiento a largo plazo con la entidad por el remanente de la contraprestación acordada. Si el cliente no paga oportunamente el financiamiento, la entidad puede recuperar el edificio, pero no puede pedir ninguna indemnización adicional al cliente, aun en el caso en el cual el aval no cubre totalmente el valor completo del adeudo. El costo de edificio para la entidad es de \$70 millones. El cliente obtiene el control del edificio al inicio del contrato.
- A5 Al determinar si el contrato cumple con los criterios en el párrafo 41.1 de esta NIF, la entidad concluye que el criterio del inciso (e) del párrafo mencionado no se cumple porque no es probable que la entidad cobre la contraprestación a la cual tiene derecho a cambio de la transferencia del edificio. Al llegar a esta conclusión, la entidad observa que la habilidad y la intención del cliente para pagar pueda estar en duda debido a los siguientes factores:
- a) el cliente pretende pagar el préstamo (con un saldo insoluto importante) principalmente con los ingresos derivados de negocios del restaurante (lo cual es un negocio con riesgos importantes debido a la alta competencia en la industria y la experiencia limitada del cliente);
 - b) el cliente carece de otros ingresos o activos que puedan usarse para pagar la deuda; y
 - c) la garantía del pasivo del cliente bajo el financiamiento es limitado debido a que la entidad no puede pedir ninguna indemnización adicional al cliente.

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

Ejemplo 2—Concesión de precio implícita

- A7 La entidad vende 1,000 unidades de un producto a un cliente a cambio de una contraprestación acordada de \$10 millones. Esta es la primera venta de la entidad a un cliente en una nueva región, la cual está experimentando dificultades económicas importantes. Por lo tanto, la entidad anticipa que no podrá cobrar la totalidad de la contraprestación acordada del cliente. No obstante la posibilidad de no cobrar todo, la entidad anticipa que la economía de la región se mejore dentro de pocos años y determina que una relación con el cliente pueda ayudar establecer relaciones con otros clientes potenciales en la región.
- A8 Al determinar si el contrato cumple con el criterio del inciso (e) del párrafo 41.1 de esta NIF, la entidad también considera los párrafos 43.1 y 43.4.3b) de la misma. Con base en la evaluación de los hechos y circunstancias, la entidad anticipa ofrecer una concesión de precio y aceptar una contraprestación menor del cliente. En consecuencia, la entidad concluye que el monto de la transacción no es de \$10 millones y, por lo tanto, la contraprestación acordada es variable. La entidad estima la contraprestación variable y determina que espera tener derecho a \$5 millones.
- A9 La entidad evalúa la capacidad y la intención del cliente a pagar la contraprestación y concluye que no obstante que la región está experimentando dificultades económicas, es probable que cobrará los \$5 millones al cliente. Consecuentemente, la entidad concluye que el criterio del inciso (e) del párrafo 41.1 de esta NIF se cumple con base en una contraprestación variable estimada de \$5 millones. Adicionalmente, con base en una evaluación de los términos del contrato y otros hechos y circunstancias, la entidad concluye que los otros criterios de párrafo 41.1 también se cumplen. Consecuentemente, la entidad reconoce el contrato con el cliente por \$5 millones conforme a los requerimientos de esta NIF.

Modificación de contratos

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

Ejemplo 3—Modificación de un contrato para bienes

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

Caso A—Bienes adicionales a un precio que refleja el precio de venta independiente

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

Caso B—Bienes adicionales a un precio que no refleja el precio de venta independiente

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

contrato)] ÷ 50 producto remanentes}.

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

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

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

Ejemplo 4—Cambio del monto de la transacción después de una modificación de un contrato

- A18 El 1 de julio de 20X0, la entidad promete entregar dos productos segregables a un cliente. El producto X se entrega al cliente al inicio del contrato y el producto Y se entrega el 31 de marzo de 20X1. La contraprestación acordada con el cliente incluye una contraprestación fija de \$900 y una variable que se estima en \$300. La entidad incluye su estimación de la contraprestación variable en el monto de la transacción, porque concluye que es altamente probable que no ocurrirá una reversión importante del importa de los ingresos acumulados reconocidos cuando se resuelva la incertidumbre.
- A19 El monto total de la transacción de \$1,200 se asigna por igual a las obligaciones de cumplimiento para los productos X y Y, debido a que ambos productos tienen el mismo precio de venta independiente, y la contraprestación variable no cumple con los criterios del párrafo 44.6.2 de esta NIF que requiere la asignación de la contraprestación variable a una pero no ambas obligaciones de cumplimiento.
- A20 Cuando se entrega el producto X al cliente al inicio del contrato, la entidad reconoce ingresos de \$600.
- A21 El 30 de noviembre de 20X0, se modifica el alcance del contrato para incluir un compromiso de entregar el producto Z (en adición al producto Y pendiente de entrega) al cliente el 30 de junio de 20X1, y se aumenta el monto del contrato por \$400 (contraprestación fija), lo cual no representa el precio de venta independiente del producto Z. El precio de venta independiente del producto Z es igual que los precios de venta independientes de los productos X y Y.

NIF D-1, INGRESOS DE CLIENTES

A22 La entidad trata la modificación como si fuera la rescisión del contrato actual y la creación de un nuevo contrato, debido a que los productos Y y Z remanentes son segregables del producto X, el cual se entregó al cliente antes de la modificación, y la contraprestación acordada para el producto Z adicional no representa su precio de venta independiente. Consecuentemente, conforme al párrafo 41.13a) de esta NIF, la contraprestación a asignarse a las obligaciones de cumplimiento remanentes incluye la contraprestación que se había asignado a la obligación de cumplimiento para el producto Y (la cual se evalúa a un monto de transacción asignado de \$600) más la contraprestación acordada en la modificación (contraprestación fija de \$400). El monto de transacción del contrato modificado es de \$1,000, y dicho monto se asigna por partes iguales a la obligación de cumplimiento para el producto Y y a la obligación de cumplimiento para el producto Z (es decir, se asigna \$500 a cada obligación de cumplimiento).

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

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

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

A25 La entidad también asigna el aumento de \$50 en el monto de la transacción para el contrato modificado igualmente a la contraprestación de las obligaciones de cumplimiento para los productos Y y Z, debido a que los productos tienen el mismo precio de venta independiente y la contraprestación variable no cumple los criterios del párrafo 44.6.2 que requieren la

asignación de la contraprestación variable a una pero no ambas obligaciones de cumplimiento. Consecuentemente, el monto de la transacción asignado a las obligaciones de cumplimiento para los productos Y y Z aumenta en \$25 a \$525 cada uno.

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

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

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

Ejemplo 5—Modificación de un contrato para servicios

- A28 La entidad celebra un contrato de tres años para dar servicios de limpieza semanales a las oficinas de un cliente. El cliente se compromete a pagar anualmente \$500,000. El precio de venta independiente de los servicios al inicio de contrato es de \$500,000 por año. La entidad reconoce ingresos de \$500,000 por año durante los primeros dos años de prestar el servicio. Al final del segundo año, se modifica el contrato y el honorario para el tercer año se reduce a \$400,000. Además, el cliente acuerda ampliar el contrato por tres años más para una contraprestación de \$1,000,000 a ser liquidado en tres pagos anuales iguales de \$333,333 al inicio de los años 4, 5 y 6. Después de la modificación, quedan cuatro años del contrato a cambio de una contraprestación total de \$1,400,000. El precio de venta independiente de los servicios al inicio del tercer año es de \$400,000 por año. El precio de venta independiente al inicio del tercer año, multiplicado por los años remanentes del contrato, se considera una estimación apropiada del precio de venta independiente del contrato multianual (es decir, el precio de venta independiente es 4 años x \$400,000 por año = \$1,600,000).
- A29 Al inicio del contrato, la entidad determina que cada semana de servicio de limpieza es segregable conforme al párrafo 42.4.2 de esta NIF. No obstante que cada semana de servicio de limpieza es segregable, la entidad trata el contrato como una sola obligación de cumplimiento conforme al párrafo 42.1b), debido a que los servicios de limpieza semanales representan una serie de servicios segregables que son sustancialmente iguales y tiene el mismo patrón de transferencia al cliente (se transfieren los servicios al cliente a lo largo del tiempo y se usa el mismo método para determinar el avance—es decir, una determinación de avance basada en el tiempo).
- A30 A la fecha de la modificación, la entidad evalúa los servicios remanentes a prestarse y concluye que son segregables. Sin embargo, el monto de la contraprestación remanente a

pagarse (\$1,400,000) no refleja el precio de venta independiente de los servicios a prestarse (\$1,600,000).

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

Ejemplo 6—Modificación resultante de ajustes acumulados de actualización en ingresos

- A32 Una empresa de construcción, celebra un contrato para construir un edificio comercial para un cliente sobre un terreno propiedad del cliente por una contraprestación acordada en \$50 millones, y un premio de \$10 millones si el edificio quede terminado en 24 meses. La entidad reconoce lo acordado como una sola obligación de cumplimiento a satisfacer a lo largo del tiempo de acuerdo con el párrafo 45.8.1b) de esta NIF porque el cliente controla el edificio durante la construcción. Al inicio del contrato, la entidad espera lo siguiente:

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

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

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

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

- A35 En el primer trimestre del segundo año, las partes del contrato acuerdan modificarlo cambiando los planos del edificio. Como consecuencia, la contraprestación fijada y los costos esperados se incrementan en \$5 millones y \$4 millones, respectivamente. La contraprestación potencial total después de la modificación es de \$65 millones (\$55 millones

de contraprestación fija + \$10 millones de premio por terminación). Además, el tiempo permisible para lograr el premio se amplía de 24 a 30 meses desde la fecha inicial del contrato original. En la fecha de la modificación, sobre la base de su experiencia y el trabajo restante a realizar, que es principalmente dentro del edificio y no sujeto a condiciones climatológicas, la entidad concluye que es altamente probable que la inclusión del premio en el monto de la transacción no dará lugar a una reversión importante en el importe de los ingresos acumulados reconocidos de acuerdo con el párrafo 43.4.21 de esta NIF e incluye los \$10 millones en el monto de la transacción.

- A36 Para evaluar la modificación del contrato, la entidad evalúa el párrafo 42.4.2b) de esta NIF y concluye (sobre la base de los factores del párrafo 42.4.4 de esta NIF) que los bienes y servicios restantes a prestar utilizando el contrato modificado no son segregables de los transferidos hasta la fecha de la modificación del contrato; esto es, el contrato permanece como una sola obligación de cumplimiento.
- A37 Como resultado, la entidad reconoce la modificación del contrato como si fuera parte del contrato original (de acuerdo con el párrafo 41.13b) de esta NIF). La entidad actualiza su determinación del avance y estima que ha satisfecho el 54.2% de su obligación de desempeño (\$22.5 millones de costos reales incurridos ÷ \$41.5 millones de costos totales esperados). La entidad reconoce ingresos adicionales de \$5,230,000 [(54.2% terminado x \$65 millones del monto total de la transacción modificado) – \$30 millones de ingresos reconocidos hasta la fecha] en la fecha de la modificación como un ajuste acumulado de actualización.

Identificación de las obligaciones de cumplimiento

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

Ejemplo 7—Bienes y servicios que no son segregables

- A39 Una contratista celebra un contrato para construir un centro comercial para un cliente. La entidad es responsable para la administración general del proyecto e identifica varios bienes y servicios a proveerse, incluyendo ingeniería, limpieza del sitio, cimentaciones, construcción de la estructura, tubería y alambrado, instalación de equipo y acabados.
- A40 Los bienes y servicios acordados podrían ser segregables conforme al párrafo 42.4.2a) de esta NIF, debido a que el cliente puede beneficiarse de los bienes y servicios por sí solo o junto con otros recursos que están ya disponibles. Esto se demuestra por el hecho de que la entidad, o competidores de la entidad, regularmente venden muchos de esos bienes y servicios por separado a otros clientes. Además, el cliente podría generar beneficios económicos de los bienes y servicios individuales a través del uso, consumo, venta o conservación de los bienes o servicios.
- A41 Sin embargo, los bienes y servicios no son segregables dentro del contexto del contrato conforme al párrafo 42.4.2b) de esta NIF (con base en los factores en el párrafo 42.4.4 de la misma). Es decir, el compromiso de la entidad de transferir bienes y servicios individuales en el contrato no es identificable por separado de los otros compromisos en el contrato. Esto se demuestra por el hecho de que la entidad provee un servicio importante de integración

de los bienes y servicios para construir el centro comercial (el entregable combinado) contratados por el cliente.

- A42 Debido a que no se cumplen con ambos criterios del párrafo 42.4.2 de esta NIF, los bienes y servicios no son segregables. La entidad trata todos los bienes y servicios del contrato como una sola obligación de cumplimiento.

Ejemplo 8—Determinando si los bienes y servicios son segregables

Caso A—Bienes y servicios segregables

- A43 Una desarrolladora de software celebra un contrato con un cliente para transferir una licencia de software, llevar a cabo un servicio de instalación, dar cursos de entrenamiento y proveer actualizaciones del software y soporte técnico (en línea y por teléfono) por un periodo de dos años. La entidad también vende por separado la licencia, los servicios de instalación, el entrenamiento y el soporte técnico. El servicio de instalación incluye cambiar la pantalla web para cada tipo de usuario (por ejemplo, mercadeo, control de inventarios e información tecnológica). El servicio de instalación y los cursos de entrenamiento regularmente se proveen por otras entidades y no modifica de manera importante el software. El software sigue siendo funcional sin las actualizaciones y el soporte técnico.
- A44 La entidad evalúa los bienes y servicios acordados con el cliente para determinar cuáles son segregables conforme al párrafo 42.4.2 de esta NIF. La entidad observa que el software se entrega antes de los otros bienes y servicios y mantiene su funcionalidad sin las actualizaciones y el soporte técnico. Por lo tanto, la entidad concluye que el cliente puede beneficiarse de cada uno de los bienes y servicios por sí mismo o junto con otros bienes y servicios que están ya disponibles y se cumplen los criterios en el párrafo 42.4.2a) de esta NIF.
- A45 La entidad también considera los factores en el párrafo 42.4.4 de esta NIF y determina que el compromiso de transferir cada bien y servicio al cliente es identificable por separado de cada uno de los otros compromisos (así cumpliendo con el criterio del párrafo 42.4.2b) de la misma). En particular, la entidad observa que el servicio de instalación ni modifica ni ajusta el software a petición del cliente de manera importante y, por ende, el software y el servicio de instalación son entregables separados acordados por la entidad en vez de entregables usados para producir un entregable combinado.
- A46 Con base en esta evaluación, la entidad identifica cinco obligaciones de cumplimiento en el contrato para los siguientes bienes o servicios:
- a) la licencia del software;
 - b) un servicio de instalación;
 - c) cursos de entrenamiento;
 - d) actualizaciones del software; y

e) soporte técnico.

A47 La entidad aplica la sección 45 de esta NIF para determinar si cada una de las obligaciones de cumplimiento para el servicio de instalación, cursos de entrenamiento, actualizaciones del software y soporte técnico se satisface en un momento determinado o a lo largo del tiempo. La entidad también evalúa la naturaleza del compromiso de la entidad de transferir la licencia del software conforme al párrafo 42.4.17 de esta NIF (ver el ejemplo 12 en los párrafos A72 y A73).

Caso B—Ajustes importantes a petición del cliente

A48 Los bienes y servicios acordados son los mismos que en el Caso A, excepto que el contrato establece que, como parte del servicio de instalación, el software se debe ajustar de manera importante a petición del cliente para agregar nueva funcionalidad importante para permitir el interface del software con otras aplicaciones de software, ajustadas a petición del cliente, utilizadas por el cliente. El servicio de instalación ajustado a petición del cliente puede proveerse por otras entidades.

A49 La entidad evalúa los bienes y servicios acordados al cliente para determinar cuáles bienes y servicios son segregables conforme al párrafo 42.4.2 de esta NIF. La entidad observa que los términos del contrato generan un compromiso de proveer un servicio importante de integración del software bajo licencia al sistema de software actual, mediante un servicio de instalación ajustado a petición del cliente conforme al contrato. En otras palabras, la entidad usa la licencia y el servicio de instalación ajustado a petición del cliente como entradas para producir un entregable combinado (es decir, un sistema de software funcional e integrado) establecida en el contrato (ver el párrafo 42.4.4a). Además, se modifica y se ajusta a petición del cliente el software (ver el párrafo 42.4.4b). Aunque el servicio de instalación ajustado a petición del cliente puede proveerse por otras entidades, la entidad determina que dentro del contexto del contrato, el compromiso de transferir la licencia no es identificable por separado del servicio de instalación ajustado a petición del cliente y, por ende, no se cumple el criterio del párrafo 42.4.2b) (con base en los factores en el párrafo 42.4.4). Como resultado, la licencia del software y el servicio de instalación ajustado a petición del cliente no son segregables.

A50 Como en el Caso A, la entidad concluye que las actualizaciones del software y el soporte técnico son segregables de los otros compromisos en el contrato, debido a que el cliente puede beneficiarse de las actualizaciones y el soporte técnico por sí mismo o junto con los otros bienes y servicios que están ya disponibles y porque el compromiso de transferir las actualizaciones del software y el soporte técnico al cliente son identificables por separado de cada una de los otros compromisos.

A51 Con base en esta evaluación, la entidad identifica cuatro obligaciones de cumplimiento en el contrato para los siguientes bienes o servicios:

- a) el servicio de instalación ajustado a petición del cliente (que incluye la licencia del software);
- b) cursos de entrenamiento;

- c) actualizaciones del software; y
- d) soporte técnico.

A52 La entidad aplica la sección 45 de esta NIF para determinar si cada obligación de cumplimiento se satisface en un momento determinado o a lo largo del tiempo.

Ejemplo 9—Compromisos explícitos e implícitos en un contrato

A53 La entidad, un fabricante, vende un producto a un distribuidor (es decir, su cliente) quien lo revenderá a un usuario final.

Caso A—Compromiso explícito de servicios

A54 En el contrato con el distribuidor, la entidad promete proveer servicios de mantenimiento sin contraprestación adicional (es decir, 'gratis') a cualquier usuario final que compra el producto al distribuidor. La entidad externaliza los servicios de mantenimiento al distribuidor y paga al distribuidor un monto acordado por proveer dichos servicios a nombre de la entidad. Si el usuario final no usa los servicios de mantenimiento, la entidad no se encuentra obligada pagar al distribuidor.

A55 Debido a que el compromiso de los servicios de mantenimiento es un compromiso a transferir bienes o servicios en el futuro y es parte del intercambio negociado entre la entidad y el distribuidor, la entidad determina que el compromiso a proveer los servicios de mantenimiento es una obligación de cumplimiento (ver el párrafo 42.4.1g) de esta NIF independientemente de si la entidad, el distribuidor, o una tercera parte proveen el servicio. Consecuentemente, la entidad asigna una porción del monto de la transacción al compromiso de los servicios de mantenimiento.

Caso B—Compromiso implícito de servicios

A56 Históricamente la entidad ha proveído servicios de mantenimiento sin contraprestación adicional (es decir, 'gratis') a los usuarios finales que compran el producto de la entidad al distribuidor. La entidad no promete los servicios de mantenimiento de manera explícita durante las negociaciones con el distribuidor y en contrato final entre la entidad y el distribuidor no establece términos o condiciones para dichos servicios.

A57 Sin embargo, con base en sus prácticas tradicionales de negocios, la entidad determina al inicio del contrato que ha hecho un compromiso implícito de proveer servicios de mantenimiento como parte del intercambio negociado con el distribuidor. Es decir, las prácticas tradicionales de negocios de la entidad de proveer estos servicios crean expectativas válidas de los clientes de la entidad (es decir, el distribuidor y los usuarios finales) conforme al párrafo 42.3.1 de esta NIF. Consecuentemente, la entidad identifica el compromiso de los servicios de mantenimiento como una obligación de cumplimiento a la cual asigna una porción del precio de la transacción.

Caso C—Servicios que no son una obligación de cumplimiento

- A58 En el contrato con el distribuidor, la entidad no promete proveer servicios de mantenimiento. Además, normalmente la entidad no provee servicios de mantenimiento y, por ende, las prácticas tradicionales de negocios, políticas publicadas y declaraciones específicas de la entidad al momento de celebrar el contrato no han creado un compromiso implícito de proveer bienes o servicios a sus clientes. La entidad transfiere control del producto al distribuidor y, por ende, el contrato se termina. Sin embargo, antes de la venta al usuario final, la entidad extiende una oferta de proveer servicios de mantenimiento a cualquier parte que compra el producto al distribuidor sin contraprestación adicional.
- A59 El compromiso de los servicios de mantenimiento no se incluye en el contrato entre la entidad y el distribuidor al inicio del contrato. Es decir, conforme al párrafo 42.3.1 de esta NIF, la entidad no promete de manera explícita o implícita proveer servicios de mantenimiento al distribuidor o al usuario final. Consecuentemente, la entidad no identifica el compromiso de proveer servicios de mantenimiento como una obligación de cumplimiento. En su lugar, la obligación de proveer servicios de mantenimiento se reconoce conforme a la normativa relativa a provisiones y contingencias.

Consideraciones de proveedor principal versus agente

- A60 Los ejemplos 10 y 11 ilustran los requerimientos de los párrafos 42.4.6 a 42.4.10 de esta NIF sobre las consideraciones de proveedor principal versus agente.

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

- A61 La entidad negocia con las aerolíneas la adquisición de boletos a precios reducidos comparados con el precio de los boletos vendidos directamente por las aerolíneas al público. La entidad se compromete a comprar un número específico de boletos y está obligado pagar esos boletos independiente de si se logra revenderlos. Los precios reducidos pagados por la entidad se negocian y se acuerdan con anticipación.
- A62 La entidad determina los precios de venta a los clientes. La entidad vende los boletos y cobra la contraprestación a los clientes al momento de revenderlos; por lo tanto, no hay riesgo de crédito.
- A63 La entidad también ayuda a los clientes con la resolución de quejas con el servicio proporcionado por las aerolíneas. Sin embargo, cada aerolínea es el responsable de satisfacer las obligaciones asociadas con el boleto, incluyendo la remediación con los clientes por la insatisfacción con el servicio.
- A64 Para determinar si la obligación de cumplimiento de la entidad es de proveer los bienes y servicios específicos (es decir, la entidad actúa como proveedor principal) o de arreglar que otra parte provea dichos bienes o servicios (es decir, la entidad actúa como agente), la entidad considera la naturaleza de su compromiso. La entidad determina que su compromiso es de proveer un boleto al cliente, el cual le da el derecho a volar en el vuelo específico u otro vuelo si el vuelo específico se cambie o se cancele. Al determinar si la entidad obtiene control del derecho a volar antes del traspaso del control al cliente y si la entidad actúa como proveedor principal, la entidad considera los indicadores en el párrafo

42.4.9 de esta NIF como sigue:

- a) la entidad es el principal responsable del cumplimiento del contrato, que consiste en dar el derecho a volar. Sin embargo, la entidad no es el responsable de proveer el vuelo mismo, el cual se debe proporcionar por la aerolínea;
- b) la entidad tiene riesgo de inventario de los boletos porque se adquieren antes de su venta a los clientes y la entidad está expuesta a cualquier pérdida como resultado de no poder venderlos arriba de su costo;
- c) la entidad tiene discreción para establecer los precios de los boletos a sus clientes; y
- d) como resultado de la capacidad de la entidad de establecer los precios de venta, el monto que gana la entidad no equivale a una comisión, sino depende del precio de venta que establece y los costos de los boletos que se negociaron con la aerolínea.

A65 La entidad concluye que su compromiso es proveer un boleto (es decir, el derecho a volar) al cliente. Con base en los indicadores en el párrafo 42.4.9 de esta NIF, la entidad concluye que controla el boleto antes de su transferencia al cliente. Por lo tanto, la entidad concluye que actúa como proveedor principal en la transacción y reconoce el ingreso por el monto bruto de la contraprestación a la cual tiene derecho a cambio de los boletos transferidos.

Ejemplo 11—Arreglo de la entrega de bienes o servicios (la entidad actúa como agente)

A66 La entidad vende vales que dan derecho a los clientes a comidas futuras en ciertos restaurantes. Estos vales se venden por la entidad y el precio de venta de los mismos provee al cliente un descuento importante comparado con los precios de venta normales de las comidas (por ejemplo, un descuento del 50%). La entidad no adquiere los vales por anticipado; en lugar, adquiere los vales sólo a solicitud de los clientes. La entidad vende los vales a través de su sitio web y los vales no son reembolsables.

A67 Conjuntamente la entidad y los restaurantes establecen los precios a los cuales los vales se venderán a los clientes. La entidad tiene derecho al 30% del precio de venta cuando vende los vales y no tiene riesgo de crédito porque los clientes pagan los vales al comprarlos.

A68 La entidad también ayuda a los clientes con la resolución de quejas sobre las comidas y tiene un programa de satisfacción del comprador. Sin embargo, el restaurante es el responsable de satisfacer las obligaciones asociadas con los vales, incluyendo la remediación de la insatisfacción de un cliente con el servicio.

A69 Para determinar si la entidad actúa como proveedor principal o como agente, la entidad considera la naturaleza de su compromiso y si toma control de los vales (es decir, los derechos) antes de la transferencia del control al cliente. Para esta determinación la entidad considera los indicadores en el párrafo 42.4.9 de esta NIF como sigue:

- a) la entidad no es el responsable de proveer la comidas, las cuales se proveerán por los restaurantes;

- b) la entidad no tiene riesgo de inventario para los vales porque no se adquieren antes de su venta a los clientes y los vales no son reembolsables;
- c) la entidad tiene influencia en establecer los precios de venta de los vales a los clientes, pero los precios de venta se establecen conjuntamente con los restaurantes; y
- d) la contraprestación de la entidad equivale a una comisión, debido a que tiene derecho a un porcentaje establecido (30%) de precio de venta de los vales.

A70 La entidad concluye que su compromiso es de arreglar la entrega de los bienes y servicios a los clientes (los compradores de los vales) a cambio de una comisión. Con base en los indicadores en el párrafo 42.4.9, la entidad concluye que no controla los vales que dan el derecho a las comidas antes de su transferencia a los clientes. Por lo tanto, la entidad concluye que actúa como agente en el arreglo y reconoce el ingreso por el monto neto de la contraprestación a la cual la entidad tendrá derecho a cambio del servicio, la cual es la comisión del 30% a la cual tiene derecho a la venta cada vale.

Licencias

A71 Los ejemplos 12 a 16 ilustran los requerimientos de los párrafos 42.1 a 42.4.5 de esta NIF para la identificación de obligaciones de cumplimiento y los párrafos 42.4.11 a 42.4.22 sobre licencias.

Ejemplo 12—Derecho de usar propiedad intelectual

A72 Utilizando los mismo hechos del caso A en el ejemplo 7 (ver los párrafos A39 a A42), la entidad identifica cinco obligaciones de cumplimiento en un contrato:

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

A73 La entidad evalúa la naturaleza de su compromiso a transferir la licencia de software conforme al párrafo 42.4.17 de esta NIF. La entidad observa que el software es funcional al momento de la transferencia de la licencia al cliente, y el cliente puede dirigir el uso, y obtener sustancialmente todos los beneficios económicos futuros remanentes del software cuando se transfiere la licencia al cliente. Además, la entidad concluye que debido a que el software es funcional cuando se transfiere, el cliente no espera razonablemente que la entidad lleve a cabo actividades que afectan de forma significativa a la propiedad intelectual a la cual corresponde la licencia, debido a que al momento que la licencia se transfiere al cliente, la propiedad intelectual no cambiará durante el periodo de la licencia. En su evaluación de los criterios del párrafo 42.4.17, la entidad no considera el compromiso de proveer actualizaciones del software, porque representa una obligación de cumplimiento

separada. Por lo tanto, la entidad concluye que no se cumplen los criterios del párrafo 42.4.17 ya que la naturaleza del compromiso de la entidad de transferir la licencia es de proveer un derecho de usar la propiedad intelectual de la entidad tal como existe en un momento determinado—es decir, la propiedad intelectual a la cual tiene derecho el cliente es estática. Consecuentemente, la entidad trata la transferencia de la licencia como una obligación de cumplimiento a satisfacer en un momento determinado.

Ejemplo 13—Identificación de una licencia segregable

A74 Una entidad otorga una licencia de sus derechos de patente a un cliente para un equipo electrodoméstico para 10 años y también promete fabricar el equipo para el cliente. El equipo es un producto maduro y conocido, y por lo tanto la entidad no llevará a cabo actividades para sostenerlo en el mercado, lo cual es consistente con sus prácticas tradicionales de negocios.

Caso A—La licencia no es segregable

A75 En este caso, no existe otra entidad que pueda fabricar este equipo como resultado de la naturaleza altamente especializada de proceso de fabricación. Por lo tanto, la licencia no puede comprarse por separado de los servicios de fabricación.

A76 La entidad evalúa los bienes y servicios acordados al cliente para determinar cuáles bienes y servicios son segregables conforme al párrafo 42.4.2 de esta NIF. La entidad determina que el cliente no puede beneficiarse de la licencia sin los servicios de fabricación; por lo tanto, no se cumplen los criterios del párrafo 42.4.2a). Consecuentemente, la licencia y los servicios de fabricación no son segregables y la entidad trata la licencia y los servicios de fabricación como una sola obligación de cumplimiento de vender el equipo fabricado al cliente.

A77 La entidad aplica la sección 45 de esta NIF para determinar si la obligación de cumplimiento se satisfaga en un momento determinado o a lo largo del tiempo.

Caso B—La licencia es segregable

A78 En este caso, el proceso de fabricación utilizado no es único o especializado y varias otras entidades son capaces de fabricar este equipo para el cliente.

A79 La entidad evalúa los bienes y servicios acordados al cliente para determinar cuáles bienes y servicios son segregables conforme al párrafo 42.4.2 de esta NIF. Debido a que el proceso de fabricación puede proveerse por otras entidades, la entidad concluye que el cliente puede beneficiarse de la licencia sin los servicios de fabricación y que la licencia es identificable por separado del proceso de fabricación (es decir, se cumplen los criterios del párrafo 42.4.2). Consecuentemente, la entidad concluye que la licencia y los servicios de fabricación son segregables y la entidad tiene dos obligaciones de cumplimiento:

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

- A80 Conforme al párrafo 42.4.17 de esta NIF, la entidad evalúa la naturaleza de su compromiso de otorgar la licencia. El equipo es un producto maduro (es decir, actualmente se encuentra en producción y se ha vendido por varios años). Para estos tipos de productos maduros, las prácticas tradicionales de negocios de la entidad no incluyen actividades para sostener la marca. Consecuentemente, la entidad concluye que no se cumplen los criterios del párrafo 42.4.17 porque el contrato no requiere, y el cliente no espera razonablemente, que la entidad lleve a cabo actividades que afectan de forma significativa la propiedad intelectual a la cual el cliente tiene derecho. En su evaluación de los criterios del párrafo 42.4.17, la entidad no considera la obligación de cumplimiento separada de proveer los servicios de fabricación. Consecuentemente, la naturaleza del compromiso de transferir la licencia es de proveer un derecho de uso de la propiedad intelectual en la forma y con la funcionalidad que tenga al momento del otorgamiento. Consecuentemente, la entidad trata la licencia como una obligación de cumplimiento a satisfacer en un momento determinado y no a lo largo del tiempo.
- A81 La entidad aplica la sección 45 de esta NIF para determinar si la obligación de cumplimiento se satisfaga en un momento determinado o a lo largo del tiempo.

Ejemplo 14—Derechos de franquicia

- A82 La entidad celebra un contrato con un cliente y promete otorgar una licencia de franquicia que provee al cliente el derecho de usar el nombre comercial de la entidad y vender los productos de la entidad por 10 años. En adición a la licencia, la entidad también promete proveer el equipo necesario para operar una tienda de la franquicia. A cambio de otorgar la licencia, la entidad recibe una regalía basada en ventas del 5% de las ventas mensuales del cliente. La contraprestación fija para el equipo es de \$150,000, pagadero a la entrega del equipo.

Identificación de obligaciones de cumplimiento

- A83 La entidad evalúa los bienes y servicios acordados al cliente para determinar cuáles bienes y servicios son segregables conforme al párrafo 42.4.2 de esta NIF. La entidad observa que, como franquiciador, ha desarrollado una práctica tradicional de negocios de llevar a cabo actividades como análisis de las preferencias cambiantes de los clientes y la implementación de mejoras a los productos, estrategias de precios, campañas de publicidad y eficiencia operativa para sostener al nombre de la franquicia. Sin embargo, la entidad concluye que estas actividades no transfieren bienes o servicios directamente al cliente porque son parte del compromiso de la entidad de otorgar una licencia y, en efecto, cambian la propiedad intelectual a la cual tiene derecho el cliente.
- A84 La entidad determina que tiene dos compromisos de transferir bienes o servicios: un compromiso de otorgar una licencia y un compromiso de transferir equipo. Adicionalmente, la entidad concluye que el compromiso de otorgar la licencia y el compromiso de transferir equipo son segregables, debido a que el cliente puede beneficiarse de cada compromiso por sí solo o junto con otros recursos que están ya disponibles (ver el párrafo 42.4.2a) de esta NIF). Es decir, el cliente puede beneficiarse de la licencia junto con el equipo que se entrega antes de la apertura de la franquicia y el equipo puede usarse en la franquicia o venderse por un monto distinto de su valor de desecho. La entidad también determina que la licencia de franquicia y el equipo son identificables por separado, conforme al criterio del

NIF D-1, INGRESOS DE CLIENTES

párrafo 42.4.2b) de esta NIF, porque no están presentes ningunos de los factores del párrafo 42.4.4. Consecuentemente, la entidad tiene dos obligaciones de cumplimiento:

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

Asignación del monto de la transacción

- A85 La entidad determina que el monto de la transacción incluye contraprestación fija de \$150,000 y contraprestación variable (5% de las ventas del cliente).
- A86 La entidad aplica el párrafo 44.6.2 de esta NIF para determinar si toda la contraprestación variable debería asignarse a la obligación de cumplimiento de transferir la licencia de franquicia y concluye que toda la contraprestación variable debe asignarse a la licencia de franquicia, porque se relaciona exclusivamente al compromiso de la entidad de otorgar la licencia de franquicia. Adicionalmente, la entidad observa que la asignación de los \$150,000 al equipo y la regalía basada en ventas a la licencia de franquicia sería consistente con una asignación basada en los precios de venta independientes de la entidad en contratos similares. En otras palabras, el precio de venta independiente del equipo es de \$150,000, y la entidad regularmente otorga licencias de franquicia a cambio del 5% de las ventas del cliente. Consecuentemente, la entidad concluye que toda la contraprestación variable debería asignarse a la obligación de cumplimiento de otorgar la licencia de franquicia.

Orientación de aplicación para licencias

- A87 La entidad evalúa, conforme al párrafo 42.4.17 de esta NIF, la naturaleza de su compromiso de otorgar la licencia de franquicia. La entidad concluye que se cumplen los criterios del párrafo 42.4.17 y la naturaleza de su compromiso es de proveer acceso a su propiedad intelectual tal como exista durante el periodo de la licencia, debido a que:
- a) el cliente razonablemente esperaría que la entidad llevaría a cabo actividades que afectarían significativamente la propiedad intelectual a la cual el cliente tiene derecho, con base en las prácticas tradicionales de la entidad de llevar a cabo actividades tales como analizar las preferencias cambiantes de los clientes e implementar mejoras a los productos, estrategias de precios, campañas de mercadotecnia y eficiencias operativas. Adicionalmente, la entidad observa que debido a que una porción de su compensación depende del éxito del franquiciado (por la regalía basada en ventas), la entidad comparta un interés económico con el cliente que indica que el cliente esperará que la entidad llevará a cabo dichas actividades para maximizar las utilidades;
 - b) la licencia de franquicia requiere el cliente implemente cualesquier cambios que resulten de dichas actividades y así expone al cliente a cualesquier efectos positivos o negativos de las actividades bajo franquicia;
 - c) no obstante que el cliente pueda beneficiarse de las actividades por los derechos otorgados por la licencia, los derechos no transfieren un bien o servicio al cliente al llevarse a cabo las actividades.

- A88 Debido a que se cumplen los criterios del párrafo 42.4.17, la entidad concluye que el compromiso de transferir la licencia es una obligación de cumplimiento a satisfacer a lo largo del tiempo conforme al párrafo 45.8.1a) de esta NIF.
- A89 La entidad también concluye que debido a que la contraprestación está en la forma de una regalía basada en ventas, la entidad aplica el párrafo 42.4.22 y, después de la transferencia de la licencia de franquicia, la entidad reconoce los ingresos cuando ocurran las ventas.

Ejemplo 15—Derecho de usar propiedad intelectual

- A90 Una disquera otorga a un cliente una licencia para utilizar una grabación famosa y reconocida de una canción popular. El cliente tiene el derecho de utilizar la grabación en todos sus anuncios en México, incluyendo televisión, radio e internet, por tres años. A cambio de la licencia, la entidad recibe una contraprestación mensual fija de \$100,000. El contrato no incluye otros bienes o servicios de la entidad y no es cancelable.
- A91 La entidad evalúa los bienes y servicios comprometidos al cliente para determinar cuáles son segregables conforme al párrafo 42.4.2 de esta NIF. La entidad concluye su única obligación de cumplimiento es otorgar la licencia.
- A92 Conforme al párrafo 42.4.17, la entidad evalúa la naturaleza de su compromiso de otorgar la licencia. La entidad no tiene obligaciones contractuales o implícitas de modificar la grabación y, por lo tanto, la propiedad intelectual a la cual el cliente tiene derecho es estática. Consecuentemente, la entidad concluye que la naturaleza de su compromiso de transferir la licencia es de proveer al cliente el derecho de usar la propiedad intelectual de la entidad tal como existe al momento de su otorgamiento. Por lo tanto, el compromiso de otorgar la licencia es una obligación de cumplimiento a satisfacer en un momento determinado. La entidad reconoce todo el ingreso en el momento en el cual el cliente puede dirigir el uso y obtener sustancialmente todos beneficios de la propiedad intelectual bajo licencia.
- A93 Debido al lapso de tiempo entre el cumplimiento de la entidad (al inicio del periodo) y los pagos mensuales no cancelables del cliente durante tres años, la entidad considera los requerimientos de los párrafos 43.5.1 a 43.5.6 de esta NIF para determinar si existe un componente importante de financiamiento.

Ejemplo 16—Acceso a propiedad intelectual

- A94 Un club deportivo reconocido otorga a un cliente una licencia para el uso de su nombre y logotipo. El cliente, un diseñador de ropa, tiene el derecho de usar el nombre y logotipo en sus productos, incluyendo camisetas, gorras, tazas y toallas por tres años. A cambio de la licencia, la entidad recibirá una contraprestación fija de \$2 millones y una regalía del 5% del precio de venta de los productos vendidos que usan el nombre o logotipo. El cliente espera que la entidad continuará jugando como un equipo competitivo.
- A95 La entidad evalúa los bienes y servicios comprometidos al cliente para determinar cuáles son segregables conforme al párrafo 42.4.2 de esta NIF. La entidad concluye su única obligación de cumplimiento es otorgar la licencia. Es decir, las actividades adicionales asociadas con la licencia no transfieren directamente un bien o servicio al cliente porque son

parte del compromiso de la entidad de otorgar la licencia y, en efecto, cambian la propiedad intelectual a la cual el cliente tiene derecho.

A96 La entidad evalúa la naturaleza de su compromiso de otorgar la licencia de franquicia conforme al párrafo 42.4.17 de esta NIF, considerando lo siguiente:

- a) la entidad concluye que el cliente razonablemente esperaría que la entidad llevará a cabo actividades que afectarán significativamente la propiedad intelectual (es decir, el nombre y logotipo) a la cual el cliente tiene derecho, con base en las prácticas tradicionales de la entidad de llevar a cabo actividades tales como continuar jugando como un equipo competitivo. Adicionalmente, la entidad observa que debido a que una porción de la contraprestación depende del éxito del cliente (por la regalía basada en ventas), la entidad comparte un interés económico con el cliente que indica que el cliente esperará que la entidad llevará a cabo dichas actividades para maximizar las utilidades.
- b) la entidad observa que los derechos otorgados con la licencia expone directamente al cliente a cualesquier efectos positivos o negativos de las actividades de la entidad.
- c) la entidad también observa que no obstante que el cliente pueda beneficiarse de las actividades por los derechos otorgados por la licencia, los derechos no transfieren un bien o servicio al cliente al llevarse a cabo las actividades.

A97 La entidad concluye que se cumplen los criterios del párrafo 42.4.17 de esta NIF y la naturaleza del compromiso de la entidad de otorgar la licencia es de proveer al cliente acceso a la propiedad intelectual tal como existe durante el periodo de la licencia. Consecuentemente, la entidad trata la licencia comprometida como una obligación de cumplimiento a satisfacer a lo largo del tiempo (es decir, se cumple el criterio del párrafo 45.8.1a) de esta NIF).

A98 La entidad aplica los párrafos 45.9.1 a 45.9.13 de esta NIF para determinar un método para determinar el avance que represente el cumplimiento de la entidad para la contraprestación fija. En este caso, la entidad concluye que un método basado en el tiempo sería la medida más apropiada para determinar el avance hacia la satisfacción completa de la obligación de cumplimiento correspondiente a la contraprestación fija. Para la contraprestación que se basa de las ventas, aplica el párrafo 42.4.22, y la entidad reconoce los ingresos cuando ocurren las ventas de los productos usando el nombre o logotipo del equipo.

Opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales

A99 Los ejemplos 17 a 19 ilustran los requerimientos en los párrafos 42.4.23 a 42.4.27 de esta NIF sobre las opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales. El ejemplo 25 ilustra los requerimientos en los párrafos 42.4.2 a 42.4.4 sobre la identificación de obligaciones de cumplimiento. El ejemplo 26 ilustra un programa de lealtad de clientes.

Ejemplo 17—Opción que da al cliente un derecho significativo (vales de descuento)

- A100 La entidad celebra un contrato para la venta del producto A en \$1,000. Como parte del contrato, la entidad otorga al cliente un vale de descuento del 40% para cualesquier compras futuras hasta por \$1,000 en los próximos 30 días.
- A101 La entidad trata el compromiso de dar el descuento como una obligación de cumplimiento del contrato para la venta del producto A.
- A102 Para estimar el precio de venta independiente del vale de descuento conforme al párrafo 42.4.26 de esta NIF, la entidad estima una probabilidad del 75% de que un cliente redimirá el vale y que el cliente comprará, en promedio, \$500 de productos adicionales. Consecuentemente, el precio de venta independiente del vale de descuento del cliente es de \$150 (\$500 promedio de productos adicionales × 40% descuento × 75% probabilidad de ejercer la opción). El precio de venta independiente del producto A y el vale de descuento y la asignación resultante del monto de la transacción de \$1,000 son como sigue:

Obligación de cumplimiento	Precio de venta independiente
Producto A	\$1,000
Vale de descuento	150
Total	<u>\$1,150</u>
<u>Asignación del monto de la transacción</u>	
Producto A	\$ 870 [$\$1,000 \div \$1,150 \times \$1,000$]
Vale de descuento	130 [$\$150 \div \$1,150 \times \$1,000$]
Total	<u>\$1,000</u>

- A103 La entidad asigna \$870 al producto A y reconoce el ingreso para dicho producto cuando se transfiere el control. La entidad asigna \$130 al vale de descuento y reconoce el ingreso para dicho vale cuando se redime por el cliente para bienes o servicios o cuando caduca.

Ejemplo 18—Opción que no da al cliente un derecho significativo (bienes o servicios adicionales)

- A104 La entidad en la industria de telecomunicaciones celebra un contrato con un cliente para proveer un celular y servicio mensual de red para dos años. El servicio de red incluye hasta 1,000 minutos de llamadas y 1,500 mensajes de texto cada mes para un costo mensual fijo. El contrato establece el precio de cualesquier minutos de llamadas o textos adicionales que el cliente decida comprar en cualquier mes. Los precios de esos servicios equivalen a sus precios de venta independientes.
- A105 La entidad determina que los compromisos de proveer el celular y servicio de red son obligaciones de cumplimiento separadas, debido a que el cliente puede beneficiarse del celular y del servicio de red por sí solo o con otros recursos ya disponibles al cliente conforme a los criterios del párrafo 42.4.2a) de esta NIF. Adicionalmente, el celular y el servicio de red son identificables por separado conforme a los criterios del párrafo 42.4.2b)

(con base en los factores del párrafo 42.4.4).

A106 La entidad determina que la opción de comprar los minutos de llamadas o textos adicionales no provee un derecho significativo que el cliente no recibiría sin celebrar el contrato (ver el párrafo 42.4.25 de esta NIF) debido a que los precios de los minutos de llamadas o textos adicionales reflejan los precios de venta independientes de dichos servicios. Puesto que la opción para minutos de llamadas o textos adicionales no otorga al cliente un derecho significativo, la entidad concluye que no es una obligación de cumplimiento en el contrato. Consecuentemente, la entidad no asigna ninguna porción del monto de la transacción a la opción. La entidad debe reconocer los ingresos para minutos de llamadas o textos adicionales si y cuando la entidad provee esos servicios.

Ejemplo 19—Programa de lealtad de clientes

A107 La entidad tiene un programa de lealtad de clientes que premia a un cliente con un punto de lealtad para cada \$200 de compras. Cada punto es redimible para un descuento de \$20 en cualesquier compras futuras de los productos de la entidad. Durante un periodo, los clientes compran productos para un total de \$1,000,000 y ganan 5,000 puntos. La entidad espera la redención de 4,500 puntos y estima un precio de venta independiente de \$18 por punto (un total de \$90,000) con base en la probabilidad de redención conforme al párrafo 42.4.26 de esta NIF.

A108 Los puntos dan a los clientes un derecho significativo que no recibirían sin la celebración de un contrato. Consecuentemente, la entidad concluye que el compromiso de proveer puntos al cliente es una obligación de cumplimiento. La entidad asigna el monto de la transacción (\$1,000,000) al producto y a los puntos con base en los precios de venta independientes como sigue:

Producto A	\$ 917,431	[\$1,000,000 × (\$1,000,000 precio de venta independiente ÷ \$1,090,000)] como ingreso
Puntos	<u>82,569</u>	[\$1,000,000 × (\$90,000 precio de venta independiente ÷ \$1,009,000)] como pasivo
Total	<u>\$1,000,000</u>	

A109 Al final del primer periodo, se han redimido 2,500 puntos y la entidad sigue esperando la redención de un total de 4,500 puntos. La entidad reconoce ingresos por los puntos de lealtad de \$45,872 [(2,500 puntos ÷ 4,500 puntos) × \$82,569] y reconoce un pasivo del contrato de \$36,697 (\$82,569 – \$45,872) para los puntos no redimidos al final del primer periodo.

A110 Al final del segundo periodo, se han redimido 4,500 puntos acumulados. La entidad actualiza su estimación de los puntos que serán redimidos y ahora espera que se redimirán un total de 4,800 puntos. La entidad reconoce ingresos por los puntos de lealtad de \$22,936 {[(total de 4,000 puntos redimidos ÷ total de 4,800 puntos que se esperan sean redimidos) × \$82,569 asignación inicial] – \$45,872 reconocidos en el primer periodo}. El saldo del pasivo del contrato es \$13,761 (\$82,569 asignación inicial – \$68,808 de ingresos acumulados reconocidos).

Cobros por adelantado no reembolsables

A111 El ejemplo 20 ilustra los requerimientos de los párrafos 42.4.32 a 42.4.35 de esta NIF sobre los cobros por adelantado no reembolsables.

Ejemplo 20—Cobro por adelantado no reembolsable

A112 Una entidad celebra un contrato con un cliente para un año de servicios de procesamiento de transacciones. Los contratos de la entidad incluyen condiciones estándares que son iguales para todos los clientes. El contrato requiere que el cliente efectúe por adelantado un pago para incorporar al cliente en los sistemas y procesos de la entidad. El pago es un monto mínimo y no es reembolsable. El cliente puede renovar el contrato cada año sin pagos similares adicionales.

A113 Las actividades de incorporar al cliente en los sistemas de la entidad no transfieren ningún bien o servicio al cliente y, por ende, no dan origen a una obligación de cumplimiento.

A114 La entidad concluye que la opción de renovar no provee un derecho significativo al cliente que el cliente no recibiría sin celebrar dicho contrato (ver el párrafo 42.4.24 de esta NIF). El cobro por adelantado es, en efecto, para los servicios futuros de procesamiento de transacciones. Consecuentemente, la entidad determina el monto de la transacción, el cual incluye el cobro por adelantado no reembolsable, y reconoce el ingreso por los servicios al prestarlos, conforme al párrafo 42.4.33.

Contraprestación variable

A115 El ejemplo 21 ilustra los requerimientos de los párrafos 43.4.1 a 43.4.5 de esta NIF sobre la identificación de la contraprestación variable. Los ejemplos 22 y 23 ilustran los requerimientos de los párrafos 43.4.21 y 43.4.22 de esta NIF sobre la restricción para estimar el monto de la contraprestación variable.

Ejemplo 21—Estimación de la contraprestación variable

A116 La entidad celebra un contrato con un cliente para construir un activo a petición del cliente. El compromiso de transferir el activo representa una obligación de cumplimiento que se satisface a lo largo del tiempo. La contraprestación acordada es de \$1,500,000, pero se reducirá o aumentará dependiendo de la oportunidad de la terminación del activo. Específicamente, existirá premio o castigo de \$5,000 por cada día anterior o posterior del 31 de marzo de 20X7 para la entrega del activo.

A117 Adicionalmente, al terminar el activo, un tercero lo inspeccionará y debe asignar una calificación con base en especificaciones establecidas en el contrato. Si el activo recibe una calificación específica, la entidad tendrá derecho a un bono de \$75,000.

A118 Al determinar el monto de la transacción, la entidad prepara una estimación separada para cada elemento de la contraprestación variable a la cual la entidad tendrá derecho, utilizando los métodos de estimación descritos en el párrafo 43.4.4 de esta NIF:

a) la entidad decide utilizar el método del valor esperado para estimar el monto de la

contraprestación variable asociada con la penalización o incentivo diario, debido a que este es el método que la entidad cree mejor predice el monto de la contraprestación a la cual tendrá derecho.

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

A119 La entidad considera los requerimientos de los párrafos 43.4.21 y 43.4.22 de esta NIF sobre la restricción para estimar el monto de la contraprestación variable para determinar si la entidad debe incluir todo o parte de su estimación de la contraprestación variable en el monto de la transacción.

Ejemplo 22—Derecho a devolver el producto

A120 La entidad celebra 100 contratos con clientes. Cada contrato incluye la venta de un producto por \$1,000 (100 productos \times \$1,000 = \$100,000 contraprestación total). Se cobra la venta al momento de transferir el control del producto. La práctica tradicional de negocios de la entidad es de permitir a un cliente devolver cualquier producto no usado dentro de 30 días y recibir un reembolso total. El costo para la entidad de cada producto es de \$750.

A121 La entidad aplica los requerimientos de esta NIF al portafolio de 100 contratos debido a que razonablemente espera que, conforme al párrafo 10.4 de esta NIF, los efectos sobre los estados financieros de aplicar estos requerimientos al portafolio no diferirían de forma significativa a la aplicación de los requerimientos a cada contrato individual del portafolio.

A122 Debido a que el contrato permite al cliente devolver los productos, la contraprestación recibida del cliente es variable. Para estimar el monto de la contraprestación variable a la cual la entidad tendrá derecho, la entidad decide utilizar el método del valor esperado (ver el párrafo 43.4.4a) de esta NIF) debido a que es el método que la entidad cree mejor predice el monto de la contraprestación a la cual tendrá derecho. Utilizando dicho método, la entidad estima que no se devolverán 97 productos.

A123 La entidad también considera los requerimientos de los párrafos 43.4.21 y 43.4.22 de esta NIF sobre la restricción para estimar el monto de la contraprestación variable para determinar si el monto estimado de la contraprestación variable de \$97,000 ($\$1,000 \times 97$ productos que no se espera que serán devueltos) pueda incluirse en el monto de la transacción. La entidad considera los factores en el párrafo 43.4.22 de esta NIF y determina que no obstante que las devoluciones se encuentran fuera del control de la entidad, tiene mucha experiencia en la estimación de las devoluciones de este producto y clase de cliente. Adicionalmente, se resolverá la incertidumbre dentro de poco tiempo (es decir, durante el periodo de 30 días para devoluciones). Por lo tanto, la entidad concluye que es altamente probable que no ocurrirá una reversión importante del monto el ingreso acumulado reconocido (los \$97,000) cuando se resuelva posteriormente la incertidumbre (durante el periodo para devoluciones).

A124 La entidad estima que el costo para recuperar los productos no será importante y espera

que los productos devueltos pueden ser revendidos con utilidad.

- A125 Al transferir el control de los 100 productos, la entidad no reconoce ingresos por los tres productos que espera serán devueltos. Consecuentemente, conforme a los párrafos 43.4.6 y 43.4.8 de esta NIF, la entidad reconoce lo siguiente:

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

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

2) \$1,000 x 3 productos que se espera sean devueltos.

3) \$750 x 3 productos por el derecho de recuperar los productos de los clientes al liquidar el pasivo por reembolsos.

Ejemplo 23—Incentivo de descuento por volumen

- A126 El 1 de enero de 20X8 la entidad celebra un contrato con un cliente para vender el producto A en \$1,000 por unidad. Si el cliente compra más de 1,000 unidades del producto A en un año calendario, establece el contrato que el precio por unidad se reduce retrospectivamente a \$900 por unidad. Consecuentemente, la contraprestación del contrato es variable.
- A127 Durante el primer trimestre de 20X8, la entidad vende 75 unidades del producto A al cliente. La entidad estima que las compras del cliente no excederán el umbral de 1,000 unidades requerido para el descuento por volumen en el año calendario.
- A128 La entidad considera los requerimientos de los párrafos 43.4.21 y 43.4.22 de esta NIF sobre la restricción para estimar el monto de la contraprestación variable, incluyendo los factores en el párrafo 43.4.22 de esta NIF. La entidad determina que tiene experiencia importante con este producto y con el patrón de compras del cliente. Por lo tanto, la entidad concluye que es altamente probable que no ocurrirá una reversión importante del monto del ingreso acumulado reconocido (\$1,000 por unidad) cuando se resuelva posteriormente la incertidumbre (es decir, cuando se conozca el monto total de compras). Consecuentemente, la entidad reconoce ingresos de \$75,000 (75 unidades x \$1,000) durante el primer trimestre de 20X8.
- A129 En mayo de 20X8, el cliente expande sus operaciones y en el segundo trimestre de 20X8 la entidad vende 600 unidades adicionales del producto A al cliente. En vista de los nuevos hechos, la entidad ahora estima que las compras del cliente excederán el umbral de 1,000 unidades para el año calendario y por lo tanto se obligará a reducir retrospectivamente el precio por unidad a \$900.
- A130 Como consecuencia, la entidad reconoce ingresos de \$532,500 en el segundo trimestre de 20X8. Dicho monto se integra por \$540,000 de la venta de las 600 unidades (600 unidades

x \$900) menos el cambio del monto la de transacción de \$7,500 (75 unidades x \$100) por la reducción de ingresos correspondientes a las unidades vendidas durante el primer trimestre de 20X8 (ver los párrafos 43.8.1 y 43.8.2 de esta NIF).

Garantías

A131 El ejemplo 24 ilustra los requerimientos de los párrafos 43.4.15 a 43.4.20 de esta NIF sobre garantías. Además, el ejemplo ilustra los requerimientos de los párrafos 42.4.2 a 42.4.4 para la identificación de las obligaciones de cumplimiento.

Ejemplo 24—Garantías

A132 Una entidad, un fabricante, proporciona a su cliente una garantía en la compra de un producto. La garantía proporciona seguridad de que el producto cumple con las especificaciones acordadas y funcionará como se acordó por un año desde la fecha de compra. El contrato también proporciona al cliente el derecho a recibir hasta 10 horas de servicios de entrenamiento sin costo adicional sobre cómo operar el producto.

A133 La entidad evalúa los bienes y servicios del contrato para determinar si son segregables y, por ello, dan lugar a obligaciones de cumplimiento separadas.

A134 El producto es segregable porque cumple los dos criterios del párrafo 42.4.2 de esta NIF. El producto puede ser segregable de acuerdo con los párrafos 42.4.2a) y 42.4.3 porque el cliente puede beneficiarse del producto por sí solo sin servicios de entrenamiento. La entidad vende con regularidad el producto de forma separada sin los servicios de entrenamiento. Además, el producto es segregable dentro del contexto del contrato de acuerdo con los párrafos 42.4.2b) y 42.4.4 porque el compromiso de la entidad de transferir el producto es identificable por separado de otros compromisos del contrato.

A135 Además, los servicios de entrenamiento son segregables porque cumplen los dos criterios del párrafo 42.4.2. Éstos pueden ser segregables de acuerdo con los párrafos 42.4.4a) y 42.4.3 porque el cliente puede beneficiarse de ellos junto con el producto que ya ha sido proporcionado por la entidad. Además, los servicios de entrenamiento son segregables dentro del contexto del contrato de acuerdo con los párrafos 42.4.2b) y 42.4.4 porque el compromiso de la entidad de transferirlos es identificable por separado de otros compromisos del contrato. La entidad no proporciona un servicio importante de integración de los servicios de entrenamiento con el producto [véase el párrafo 42.4.4a)]. Éstos no se modifican o personalizan de forma significativa por el producto (véase el párrafo 42.4.4b)). Los servicios de entrenamiento no son altamente dependientes o altamente interrelacionados con el producto (véase el párrafo 42.4.4c)).

A136 El producto y los servicios de entrenamiento son segregables el uno del otro y, por ello, dan lugar a dos obligaciones de cumplimiento separadas.

A137 La entidad evalúa el compromiso de proporcionar una garantía y observa que ésta proporciona al cliente la seguridad de que el producto funcionará como está previsto por un año. La entidad concluye, de acuerdo con los párrafos 43.4.15 a 43.4.20 de esta NIF que la garantía no proporciona al cliente un bien o servicio además de dicha seguridad y, por ello, la entidad no la reconoce como una obligación de cumplimiento. La entidad reconoce la

garantía como un seguro de acuerdo con los requerimientos de la normativa relativa a provisiones y contingencias.

- A138 En consecuencia, la entidad asigna el monto de la transacción a las dos obligaciones de cumplimiento (el producto y los servicios de entrenamiento) y reconoce los ingresos cuando (o a medida que) se satisfacen dichas obligaciones de cumplimiento.

La existencia de un componente importante de financiamiento

- A139 Los ejemplos 25 a 27 ilustran los requerimientos de los párrafos 43.5.1 a 43.5.6 de esta NIF sobre la existencia de un componente importante de financiamiento en el contrato.

Ejemplo 25—Componente importante de financiamiento y derecho a devolver

- A140 La entidad vende un producto a un cliente en \$1,210 que se pagará 24 meses después de su entrega. El cliente obtiene control del producto al inicio del contrato. El contrato permite al cliente devolver el producto dentro de 90 días. El producto es nuevo y la entidad no tiene evidencia histórica relevante de devoluciones del producto u otra evidencia de mercado disponible.
- A141 El precio al contado del producto es de \$1,000, el cual representa el monto que pagaría el cliente a la entrega del mismo producto vendido bajo términos y condiciones idénticos al inicio del contrato. El costo del producto para la entidad es de \$800.
- A142 La entidad no reconoce ingreso cuando se transfiere el control del producto al cliente, debido a que la existencia del derecho a devolver y la falta de evidencia histórica relevante significa que la entidad no puede concluir si es altamente probable que no ocurrirá una reversión importante del monto el ingreso acumulado reconocido conforme a los párrafos 43.4.21 y 43.4.22 de esta NIF. Consecuentemente, el ingreso se reconoce después de tres meses cuando caduca el derecho a devolver.
- A143 El contrato incluye un componente importante de financiamiento, conforme a los párrafos 43.5.1 a 43.5.3 de esta NIF, el cual es evidente debido a la diferencia entre el monto de la contraprestación acordado de \$1,210 y el precio al contado de \$1,000 en la fecha se transfiere el producto al cliente.
- A144 El contrato incluye una tasa de interés implícita del 10% (es decir, la tasa de interés que en 24 meses descuenta la contraprestación acordada de \$1,210 al precio al contado de \$1,000). La entidad evalúa la tasa y concluye que representa la tasa que se reflejaría en una transacción de financiamiento separada entre la entidad y su cliente al inicio del contrato. Los siguientes asientos contables ilustran cómo trataría la entidad este contrato conforme a los párrafos 43.4.7 a 43.4.14 de esta NIF:

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

Activo por derecho a recuperar el producto devuelto	\$800 ¹⁾	
Inventarios		\$800

- 1) Este ejemplo no considera los costos esperados para recuperar el producto.
- b) Durante el periodo de tres meses con derecho a devolver, conforme al párrafo 43.5.6 no se reconocen intereses debido a que no se ha reconocido ningún activo o cuenta por cobrar bajo el contrato.
- c) Cuando caduca el derecho a devolver (y no se devuelve el producto):

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

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

A145 Desde la fecha que caduca el derecho a devolver hasta que la entidad reciba el efectivo del cliente, se reconocería los intereses ganados conforme a la NIF C-20. Al determinar la tasa de interés efectiva conforme a la NIF C-20, la entidad consideraría el plazo restante del contrato.

Ejemplo 26—Determinación de la tasa de descuento

A146 La entidad celebra un contrato con un cliente para vender equipo. Se transfiere el control del equipo al cliente cuando se firma el contrato. El monto establecido en el contrato es de \$500,000, más una tasa de interés contractual del 6%, pagadero en 36 mensualidades de \$15,211.

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

A147 Al determinar la tasa de descuento en el contrato que incluye un componente importante de financiamiento, observa la entidad que la tasa de interés contractual del 6% refleja la tasa que sería utilizada en una transacción de financiamiento separada entre la entidad y su cliente al inicio del contrato (es decir, la tasa de interés contractual del 6% refleja las características crediticias del cliente).

A148 Los términos de mercado del financiamiento significan que el precio al contado del equipo es de \$500,000. Se reconoce este monto como ingreso y como un documento por cobrar al transferir control del equipo al cliente. La entidad reconoce el documento por cobrar conforme a la NIF C-20.

Caso B—Tasa de descuento contractual no refleja la tasa en una transacción de

financiamiento separada

- A149 Al determinar la tasa de descuento en el contrato que incluye un componente importante de financiamiento, observa la entidad que la tasa de interés contractual del 6% es muy por debajo de la tasa de interés del 15% que sería utilizada en una transacción de financiamiento separada entre la entidad y su cliente al inicio del contrato (es decir, la tasa de interés contractual del 6% no refleja las características crediticias del cliente). Esto implica que el precio al contado es menos de \$500,000.
- A150 Conforme al párrafo 43.5.5 de esta NIF, la entidad determina el monto de la transacción a través de un ajuste a la contraprestación acordada para reflejar los pagos contractuales utilizando la tasa de interés del 15% que refleja las características crediticias del cliente. Consecuentemente, la entidad determina que el monto de la transacción es de \$438,796 (36 mensualidades de \$15,211 descontados a 15%). La entidad reconoce el ingreso y un documento por cobrar por este monto. La entidad reconoce el documento por cobrar conforme a la NIF C-20.

Ejemplo 27— Pago anticipado y evaluación de la tasa de descuento

- A151 Una entidad celebra un contrato con un cliente para vender un activo. El control del activo se transferirá al cliente en dos años (es decir, la obligación de cumplimiento será satisfecha en un momento determinado). El contrato incluye dos opciones de pago alternativas: pago de \$50,000 en dos años cuando el cliente obtiene el control del activo o pago de \$38,000 cuando se firma el contrato. El cliente opta por pagar \$38,000 cuando se firma el contrato.
- A152 La entidad concluye que el contrato contiene un componente de financiación significativo debido a la magnitud de tiempo entre el momento en el que el cliente paga por el activo y el momento en el que la entidad transfiere el activo al cliente, así como a las tasas de interés dominantes en el mercado.
- A153 La tasa de interés implícita en la transacción es del 14.7%, que es la tasa de interés necesaria para hacer las dos opciones de pago alternativas económicamente equivalentes. Sin embargo, la entidad determina que, de acuerdo con el párrafo 43.5.5 de esta NIF, la tasa que debe utilizarse para ajustar la contraprestación acordada es del 8%, que es la tasa de préstamo incremental de la entidad.
- A154 Los siguientes asientos contables ilustran cómo reconocería la entidad el componente importante de financiamiento:

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

Efectivo	\$38,000	
Anticipo del cliente		\$38,000

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

NIF D-1, INGRESOS DE CLIENTES

Gastos por intereses	\$6,323 ⁽¹⁾	
Anticipo del cliente		\$6,323

⁽¹⁾ \$6,323 = \$38,000 anticipo del cliente × (8% de interés por año para dos años).

c) Reconoce ingresos por la transferencia del activo:

Anticipo del cliente	\$44,323	
Ingresos		\$44,323

Contraprestación por pagar a un cliente

A155 El ejemplo 28 ilustra los requerimientos de los párrafos 43.7.1 a 43.7.3 de esta NIF sobre contraprestación por pagar a un cliente.

Ejemplo 28— Contraprestación por pagar a un cliente

A156 Una entidad que fabrica bienes consumibles celebra un contrato de un año para vender bienes a un cliente que es una gran cadena global de tiendas al detalle. El cliente se compromete a comprar al menos \$100 millones de productos durante el año. El contrato también requiere que la entidad haga un pago no reembolsable de \$10 millones al cliente al inicio del contrato. El pago de \$10 millones compensará al cliente por los cambios que necesita realizar a sus estanterías para colocar los productos de la entidad.

A157 La entidad considera los requerimientos de los párrafos 43.7.1 a 43.7.3 de esta NIF y concluye que el pago al cliente no es a cambio de un bien o servicio segregable procedente del cliente. Esto es porque la entidad no obtiene el control de ninguna clase de derecho a las estanterías del cliente. Consecuentemente, la entidad determina que, de acuerdo con el párrafo 43.7.1 de esta NIF, el pago de \$10 millones es una reducción del monto de la transacción.

A158 La entidad aplica los requerimientos del párrafo 43.7.3 de esta NIF y concluye que la contraprestación por pagar se reconoce como una reducción en el monto de la transacción cuando la entidad reconoce el ingreso para la transferencia de los bienes. El monto pagado al cliente se reconoce como un pago anticipado, el cual se reducirá al reconocer los ingresos por las ventas al cliente. Por lo tanto, como la entidad transfiere bienes al cliente, reduce el monto de la transacción para cada bien en un 10% (\$10 millones ÷ \$100 millones). En el primer mes la entidad transfiere \$15 millones de bienes al cliente, y por ello reconoce ingresos de \$13.5 millones (\$15 millones de importes facturados menos la amortización de \$1.5 millones del anticipo pagado al cliente).

Asignación del monto de la transacción entre las obligaciones de cumplimiento

A159 Los ejemplos 29 y 30 ilustran los requerimientos de los párrafos 44.1 a 44.6.3 de esta NIF sobre la asignación del monto de la transacción entre las obligaciones de cumplimiento.

Ejemplo 29— Metodología de asignación

A160 La entidad celebra un contrato con un cliente para vender los productos A, B y C a cambio de \$1,000. La entidad satisfará las obligaciones de cumplimiento para cada uno de los productos en distintos momentos. La entidad regularmente vende el producto A por separado y por lo tanto su precio de venta independiente es directamente observable. Los precios de venta independientes de los productos B y C no son directamente observables.

A161 Debido a que los precios de venta independientes de los productos B y C no son directamente observables, es necesario que la entidad los estime. Para estimar los precios de venta independientes, la entidad utiliza el enfoque de evaluación de mercado ajustado para el producto B y el enfoque del costo esperado más un margen para el producto C. Al hacer dichas estimaciones, la entidad maximiza el uso de datos de entrada observables (conforme al párrafo 44.4.3 de esta NIF). La entidad estima los precios de venta independientes como sigue:

Producto	Precio de venta independiente	Método
A	\$ 500	Directamente observable (párrafo 44.4.2)
B	300	Enfoque de evaluación de mercado ajustado (párrafo 44.4.4)
C	<u>800</u>	Enfoque del costo esperado más un margen (párrafo 44.4.4)
Total	<u>\$1,400</u>	

A162 El cliente recibe un descuento por comprar los tres productos debido a que el total de los precios de venta independientes (\$1,400) excede la contraprestación acordada (\$1,000). La entidad evalúa si tiene evidencia observable respecto de la obligación de cumplimiento a la cual corresponde todo el descuento (conforme al párrafo 44.5.2) y concluye que no la tiene. Consecuentemente, conforme a los párrafos 44.4.1 y 44.5.1, se asigna el descuento proporcionalmente a los tres productos como sigue:

Producto	Monto de venta asignado
A	\$ 357 ($\$500 \div \$1,400 \times \$1,000$)
B	214 ($\$300 \div \$1,400 \times \$1,000$)
C	<u>429</u> ($\$800 \div \$1,400 \times \$1,000$)
Total	<u>\$1,000</u>

Ejemplo 30—Asignación de un descuento

A163 La entidad regularmente vende los productos A, B y C por separado a los siguientes precios de venta independientes:

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

NIF D-1, INGRESOS DE CLIENTES

A164 Adicionalmente, la entidad regularmente vende los productos B y C juntos en \$700.

Caso A—Asignación de un descuento a una o más obligaciones de cumplimiento

A165 La entidad celebra un contrato con un cliente para vender los productos A, B y C a cambio de \$1,100. La entidad satisfará las obligaciones de cumplimiento para cada uno de los productos en distintos momentos determinados.

A166 El contrato incluye un descuento total de \$400, el cual se asignaría proporcionalmente a las tres obligaciones de cumplimiento al asignar el monto de la transacción usando el método de precios de venta independientes (conforme al párrafo 44.5.1). Sin embargo, debido a que la entidad regularmente vende los productos B y C juntos en \$700 y el producto A en \$400, tiene evidencia que el descuento total debería asignarse a los compromisos de transferir los productos B y C conforme al párrafo 44.5.2 de esta NIF.

A167 Si la entidad transfiere control de los productos B y C en el mismo momento, la entidad podría, para efectos prácticos, tratar la transferencia de dichos productos como una sola obligación de cumplimiento. Es decir, la entidad asignaría \$700 del monto de la transacción a esa sola obligación de cumplimiento y reconocería ingresos de \$700 al transferir simultáneamente los productos B y C al cliente.

A168 Si el contrato requiere que la entidad transfiera control de los productos B y C en distintos momentos, entonces se asignaría los \$700 de manera individual a los compromisos de transferir el producto B (precio de venta independiente de \$650) y el producto C (precio de venta independiente de \$450) como sigue:

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

Caso B—El enfoque residual es apropiado

A169 La entidad celebra un contrato con un cliente para vender los productos A, B y C como se describe en el caso A. El contrato también incluye un compromiso de transferir el producto D. La contraprestación total en el contrato es de \$1,300. El precio de venta independiente del producto D es altamente variable (ver el párrafo 44.4.4c) de esta NIF) debido a que la entidad vende el producto D a distintos clientes en un rango amplio de montos (de \$100 a \$400). Consecuentemente, la entidad decide estimar el precio de venta independiente del producto D utilizando el enfoque residual.

A170 Antes de estimar el precio de venta independiente del producto D utilizando el enfoque residual, la entidad evalúa si alguna porción del descuento debería asignarse a las otras obligaciones de cumplimiento en el contrato conforme a los párrafos 44.5.2 y 44.5.3 de esta NIF.

A171 Como en el caso A, debido a que la entidad regularmente vende los productos B y C juntos en \$700 y el producto A en \$400, tiene evidencia observable que \$1.100 deberían asignarse

a esos tres productos como en el caso A. Utilizando el enfoque residual, la entidad estima el precio de venta independiente del producto D en \$200 como sigue:

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

A172 La entidad observa que los \$200 resultantes asignados al producto D caen dentro del rango de sus precios de venta observables (de \$100 a \$400). Por lo tanto, la asignación arriba es consistente con el objetivo de asignación en el párrafo 44.1 de esta NIF y los requerimientos del párrafo 44.4.3.

Caso C—El enfoque residual no es apropiado

A173 Los mismos hechos como en el caso B aplican al caso C, excepto que el monto de la transacción es de \$1,150 en vez de \$1,300. Consecuentemente, la aplicación del enfoque residual resultaría en a precio de venta independiente de \$50 para el producto D (monto de la transacción de \$1,150 menos los \$1,100 asignados a los productos A, B y C). La entidad concluye que los \$50 no representarían fielmente el monto de la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho a cambio de la satisfacción de su obligación de cumplimiento de transferir el producto D, debido a que los \$50 no se aproximan al precio de venta independiente del producto D, el cual tiene un rango de \$100 a \$400. Consecuentemente, la entidad necesita estudiar todos sus datos observables, incluyendo los reportes de ventas y márgenes, para estimar el precio de venta independiente del producto D utilizando otro método aceptable. La entidad asigna el monto total de la transacción de \$1,300 a los productos A, B, C y D utilizando los precios de venta independientes relativos de dichos productos conforme a los párrafos 44.1 a 44.4.5 de esta NIF.

Acuerdos de recompra

A174 El ejemplo 31 ilustra los requerimientos del párrafo 45.7.2 a 45.7.14 de esta NIF sobre los acuerdos de recompra.

Ejemplo 31—Acuerdos de recompra

A175 La entidad celebra un contrato con un cliente para la venta de una máquina el 1 de enero de 20X7 en \$1 millón.

Caso A—Opción de compra: financiamiento

A176 El contrato incluye una opción de recompra que da a la entidad el derecho de recomprar la máquina en \$1.1 millón a más tardar el 31 de diciembre de 20X7.

A177 No se transfiere el control de la máquina al cliente el 31 de diciembre de 20X7 porque la entidad tiene el derecho de recomprar la máquina y, por lo tanto, se limita la capacidad del

cliente de dirigir el uso y obtener sustancialmente todos los beneficios económicos futuros remanentes, de la máquina. Consecuentemente, conforme al Boletín D-5, *Arrendamientos*, la entidad trata la transacción como un financiamiento, debido a que el precio de ejercicio de la opción es superior al precio de venta original. Conforme al párrafo 45.7.6 de esta NIF, la entidad no da de baja la máquina y en lugar reconoce el efectivo recibido como un pasivo financiero. La entidad también reconoce un gasto por interés para la diferencia entre el precio de ejercicio (\$1.1 millón) y el efectivo recibido (\$1 millón), la cual aumenta el pasivo durante el año.

A178 El 31 de diciembre de 20X7, vence la opción sin ejercerse; consecuentemente, la entidad da de baja el pasivo y reconoce ingresos de \$1.1 millón.

Caso B—Opción de venta: arrendamiento

A179 En lugar de tener una opción de compra, el contrato incluye una opción de venta del cliente que obliga a la entidad a recomprar la máquina, a su solicitud, en \$900,000 a más tardar el 31 de diciembre de 20X7. Se espera que el valor de mercado será \$750,000 el 31 de diciembre de 20X7.

A180 Al inicio del contrato, la entidad evalúa si el cliente tiene un incentivo económico importante de ejercer la opción de venta, para determinar cómo reconocer la transferencia de la máquina (ver los párrafos 45.7.8 a 45.7.14 de esta NIF). La entidad concluye que el cliente tiene un incentivo económico importante de ejercer la opción de venta porque el precio de recompra excede de manera importante el precio de mercado esperado de la máquina en la fecha de recompra. La entidad determina que no hay factores relevantes adicionales para considerar en la determinación de si el cliente tiene un incentivo económico importante de ejercer la opción de venta. Consecuentemente, la entidad concluye que no se transfiere el control de la máquina al cliente, porque se limita la capacidad del cliente de dirigir el uso, y obtener sustancialmente todos los beneficios económicos futuros remanentes, de la misma.

A181 Conforme a los párrafos 45.7.8 y 45.7.9 de esta NIF, la entidad trata la transacción como un arrendamiento conforme al Boletín D-5.

Acuerdos de entrega posterior a la facturación

A182 El ejemplo 32 ilustra los requerimientos de los párrafos 45.7.17 a 45.7.20 de esta NIF sobre los acuerdos de entrega posterior a la facturación.

Ejemplo 32—Acuerdo de entrega posterior a la facturación

A183 El 1 de enero de 20X8 la entidad celebra un contrato con un cliente para la venta de una máquina y refacciones. El tiempo para fabricar la máquina y las refacciones es de dos años.

A184 Al terminar la fabricación, la entidad demuestra que la máquina y refacciones cumplen con las especificaciones acordadas en el contrato. Los compromisos de transferir la máquina y las refacciones son segregables y resultan en dos obligaciones de cumplimiento que serán satisfechas cada una en un momento determinado. El 31 de diciembre de 20X9, el cliente paga la máquina y las refacciones, pero sólo toma posesión física de la máquina. No obstante que el cliente inspecciona y acepta las refacciones, pide a la entidad que guarde

las refacciones en su bodega debido a su cercanía a la fábrica de cliente y la falta de espacio en la fábrica del cliente. El cliente tiene el título de las refacciones, y en la bodega de la entidad se pueden identificar como las del cliente. Adicionalmente, la entidad guarda las refacciones en una sección separada de su bodega, y las refacciones se encuentran listas para su embarcación inmediata a solicitud del cliente. La entidad espera guardar las refacciones de dos a cuatro años y no tiene la capacidad de usarlas o dirigir las a otro cliente.

- A185 La entidad identifica el compromiso de proveer los servicios de custodia como una obligación de cumplimiento porque representa un servicio provisto al cliente y es segregable de la máquina y las refacciones. Consecuentemente, la entidad identifica tres obligaciones de cumplimiento en el contrato. Se asigna el monto de la transacción a las tres obligaciones de cumplimiento y se reconocen los ingresos cuando se transfiere el control al cliente.
- A186 Se transfiere el control de la máquina al cliente el 31 de diciembre de 20X9 cuando el cliente toma posesión física de ella. La entidad evalúa los indicadores del párrafo 45.7.1 de esta NIF para determinar el momento en el cual se transfiere el control de las refacciones al cliente, observando que la entidad ha cobrado las refacciones, el cliente tiene el título de las refacciones y ha inspeccionado y aceptado las mismas. Adicionalmente, la entidad concluye que se cumplen todos los criterios del párrafo 45.7.19 de esta NIF, lo cual es necesario para que la entidad reconozca los ingresos en un acuerdo de entrega posterior a la facturación. Por ende, la entidad reconoce los ingresos para las refacciones el 31 de diciembre de 20X9 cuando se transfiere el control al cliente.
- A187 La obligación de cumplimiento para proveer los servicios de custodia se satisface a lo largo del tiempo al proveer dichos servicios.

Satisfacción de obligaciones de cumplimiento a lo largo del tiempo

- A188 Los ejemplos 33 a 36 ilustran los requerimientos de los párrafos 45.8.1 a 45.8.14 de esta NIF sobre las obligaciones de cumplimiento satisfechas a lo largo de tiempo.

Ejemplo 33—El cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios

- A189 La entidad celebra un contrato para proveer servicios mensuales de procesamiento de nómina a un cliente por un año.
- A190 Los servicios de procesamiento de nómina acordados se consideran una sola obligación de cumplimiento conforme al párrafo 42.1b) de esta NIF. La obligación de cumplimiento se satisface a lo largo del tiempo conforme al párrafo 45.8.1a) de esta NIF debido a que el cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios del cumplimiento de la entidad al procesar cada transacción de nómina al momento que ocurre cada transacción. El hecho de que otra entidad no tendría que realizar nuevamente los servicios de procesamiento de nómina para el servicio que la entidad ha proporcionado hasta la fecha, también demuestra que el cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios del cumplimiento de la entidad a medida que ésta cumple. (La entidad no considera cualesquiera restricciones prácticas para transferir la obligación de cumplimiento restante, incluyendo las actividades de preparación que tendrían que llevarse a cabo por otra entidad.) La entidad reconoce el ingreso a lo largo del tiempo al determinar su avance hacia la satisfacción completa de la

obligación de cumplimiento conforme a los párrafos 45.9.1 a 45.9.13 de esta NIF.

Ejemplo 34—Determinación del uso alternativo y derecho exigible al cobro

- A191 La entidad celebra un contrato con un cliente para proveer un servicio de consultoría que resulta en la emisión de una opinión profesional por la entidad al cliente. La opinión profesional se relaciona con hechos y circunstancias particulares del cliente. Si el cliente fuera a rescindir el contrato de consultoría para razones distintas al incumplimiento de la entidad, el contrato requiere que el cliente compense a la entidad por los costos incurridos más un margen del 15%. El margen del 15% se asemeja al margen de utilidad que la entidad realiza en contratos similares.
- A192 La entidad considera los párrafos 45.8.1 a 45.8.3 de esta NIF para determinar si el cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios del cumplimiento de la entidad. Si la entidad o pudiera satisfacer su obligación y el cliente fuera a contratar a otra firma de consultoría para emitir la opinión, la otra firma de consultoría tendría que realizar nuevamente y de forma sustancial el trabajo que la entidad hubiera completado hasta la fecha, porque la otra firma de consultoría no tendría el beneficio de cualquier trabajo en proceso completado por la entidad. La naturaleza de la opinión profesional es tal que el cliente recibirá los beneficios del cumplimiento de la entidad sólo cuando el cliente recibe la opinión profesional. Consecuentemente, la entidad concluye que los criterios del párrafo 45.8.1a) de esta NIF no se cumplen.
- A193 Sin embargo, la obligación de cumplimiento de la entidad cumple con el criterio del párrafo 45.8.1c) de esta NIF y es una obligación de cumplimiento a satisfacer a lo largo del tiempo debido a los dos siguientes factores:
- a) conforme a los párrafos 45.8.5 a 45.8.8 de esta NIF, el desarrollo de la opinión profesional no crea un activo con un uso alternativo para la entidad porque la opinión profesional se relaciona a hechos y circunstancias particulares del cliente. Por lo tanto, existe una restricción práctica sobre la habilidad de la entidad a redirigir fácilmente el activo a otro cliente.
 - b) conforme a los párrafos 45.8.9 a 45.8.14 de esta NIF, la entidad tiene un derecho exigible al cobro por su cumplimiento hasta la fecha por sus costos más un margen que se asemeja al margen de utilidad en otros contratos similares.
- A194 Consecuentemente, la entidad reconoce los ingresos a lo largo del tiempo al determinar su avance hacia la satisfacción completa de la obligación de cumplimiento conforme a los párrafos 45.9.1 a 45.9.13 de esta NIF.

Ejemplo 35—Derecho exigible al cobro por el cumplimiento hasta la fecha

- A195 La entidad celebra un contrato con un cliente para fabricar una máquina. El calendario de pagos en el contrato establece que el cliente debe hacer un pago adelantado del 10% del monto del contrato al inicio del contrato, pagos regulares durante el periodo de construcción (cubriendo el 50% del monto del contrato), y un pago final del 40% del monto del contrato hasta terminar la construcción y que la máquina haya pasado las pruebas de funcionamiento establecidas. Los pagos son no reembolsables a menos que no cumpla con

lo acordado. Si el cliente cancela el contrato, la entidad tendrá derecho sólo a quedarse con cualesquiera pagos recibidos del cliente. La entidad no tiene derechos adicionales a la contraprestación del cliente.

- A196 Al inicio del contrato, la entidad evalúa si su obligación de cumplimiento para fabricar la máquina es una obligación de cumplimiento a satisfacer a lo largo del tiempo conforme al párrafo 45.8.1 de esta NIF.
- A197 Como parte de la determinación, la entidad considera si tiene un derecho exigible al cobro para su cumplimiento hasta la fecha, conforme a los párrafos 45.8.1c) y 45.8.9 a 45.8.14 de esta NIF, si el cliente fuera a rescindir el contrato por razones distintas al incumplimiento de la entidad. No obstante que los pagos hechos por el cliente son no reembolsables, no se espera que, a lo largo del contrato, el monto acumulado de dichos pagos correspondan por lo menos al monto que sería necesario para compensar a la entidad por su cumplimiento hasta la fecha, debido a que en varios momentos durante la construcción el monto acumulado de la contraprestación pagada por el cliente pueda ser inferior al precio de venta de la máquina parcialmente terminada en ese momento. Consecuentemente, la entidad no tiene derecho exigible al cobro por su cumplimiento hasta la fecha.
- A198 Debido a que la entidad no tiene derecho exigible al cobro por su cumplimiento hasta la fecha, su obligación de cumplimiento no se satisface a lo largo del tiempo conforme al párrafo 45.8.1c) de esta NIF. Por lo tanto, la entidad no necesita determinar si la máquina tendría un uso alternativo para la entidad. La entidad también concluye que no cumple con los criterios en los incisos a) o b) del párrafo 45.8.1 de esta NIF y, por ende, la entidad trata la construcción de la máquina como una obligación de cumplimiento a satisfacer en un momento determinado (al pasar las pruebas de funcionamiento) conforme al párrafo 45.7.1 de esta NIF.

Ejemplo 36—Determinación de si una obligación de cumplimiento se satisface en un momento determinado o a lo largo del tiempo

- A199 La entidad desarrolla un complejo multi-residencial. Un cliente celebra un contrato obligatorio con la entidad para una unidad específica la cual está bajo construcción. Cada unidad tiene un diseño y tamaño similar, pero otros atributos de las unidades son distintos (por ejemplo, la ubicación de la unidad dentro del complejo).

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

- A200 El cliente paga un depósito al celebrar el contrato y que es reembolsable sólo si la entidad no completa la construcción de la unidad conforme al contrato. El monto restante del contrato es pagadero al cumplimiento del contrato, cuando el cliente obtiene posesión física de la unidad. Si el cliente incumple el contrato antes de la terminación de la unidad, la entidad sólo tiene el derecho de quedarse con el depósito.
- A201 Al inicio del contrato, la entidad aplica el párrafo 45.8.1c) de esta NIF para determinar si su compromiso de construir y transferir la unidad al cliente es una obligación de cumplimiento a satisfacer a lo largo del tiempo. La entidad determina que no tiene un derecho exigible al cobro por su cumplimiento hasta la fecha porque éste se genera hasta terminar la

construcción de la unidad; la entidad sólo tiene el derecho de quedarse con el depósito pagado por el cliente. Debido a que la entidad no tiene un derecho exigible al cobro por su cumplimiento hasta la fecha, su obligación de cumplimiento no es una obligación de cumplimiento a satisfacer a lo largo del tiempo conforme al párrafo 45.8.1c) de esta NIF. En lugar, la entidad trata la venta de la unidad como una obligación de cumplimiento a satisfacer en un momento determinado conforme al párrafo 45.7.1 de esta NIF.

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

- A202 El cliente paga un depósito no reembolsable al celebrar el contrato y hará pagos conforme al avance durante la construcción de la unidad. El contrato incluye términos restrictivos que imposibilitan a la entidad para dirigir la unidad a otro cliente. Adicionalmente, el cliente no tiene el derecho a rescindir el contrato a menos que la entidad incumpla su obligación. Si el cliente incumple con sus obligaciones al no hacer oportunamente los pagos conforme al avance acordado, la entidad tendría el derecho a toda la contraprestación acordada en el contrato si termina la construcción de la unidad. Las leyes y su jurisprudencia han sostenido derechos similares a las desarrolladoras a requerir el cumplimiento del cliente, sujeto a que la entidad esté cumpliendo sus obligaciones bajo el contrato.
- A203 Al inicio de contrato, la entidad aplica el párrafo 45.8.1c) de esta NIF para determinar si su compromiso de construir y transferir la unidad al cliente es una obligación de cumplimiento a satisfacer a lo largo del tiempo. La entidad determina que el activo (la unidad) creado por el cumplimiento de la entidad no tiene un uso alternativo para la entidad, porque el contrato imposibilita a la entidad dirigir la unidad específica a otro cliente y no considera la posibilidad de una cancelación del contrato al determinar si la entidad puede dirigir la unidad a otro cliente.
- A204 La entidad también derecho al cobro por su cumplimiento hasta la fecha conforme a los párrafos 45.8.9 a 45.8.14 de esta NIF, debido a que si el cliente llegara a incumplir con sus obligaciones, la entidad tendría un derecho exigible a toda la contraprestación acordada en el contrato si continúa a cumplir conforme a lo acordado.
- A205 Por lo tanto, los términos del contrato y las prácticas en la jurisdicción legal indican que existe un derecho al cobro por el cumplimiento hasta la fecha. Consecuentemente, se cumplen los criterios del párrafo 45.8.1c) de esta NIF y la entidad tiene una obligación de cumplimiento a satisfacer a lo largo del tiempo. Para reconocer los ingresos para dicha obligación de cumplimiento a satisfacer a lo largo del tiempo, la entidad evalúa su avance hacia la satisfacción completa de su obligación de cumplimiento conforme a los párrafos 45.9.1 a 45.9.13 de esta NIF.
- A206 En la construcción del complejo multi-residencial, la entidad puede tener muchos contratos con clientes individuales para la construcción de unidades individuales dentro del complejo. La entidad trataría cada contrato de manera separada. Sin embargo, dependiendo de la naturaleza de la construcción, podrá ser necesario reflejar el cumplimiento de la entidad en comprometerse a la construcción de la infraestructura básica, así como la construcción de áreas comunes, al determinar su avance hacia la satisfacción completa de sus obligaciones de cumplimiento en cada contrato.

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

- A207 Los mismos antecedentes del Caso B aplican al Caso C, excepto que en caso del incumplimiento por el cliente, la entidad puede obligar al cliente a cumplir conforme al contrato o rescindir el contrato a cambio del activo bajo construcción y recibir una penalización equivalente a una porción del monto del contrato.
- A208 No obstante que la entidad podría rescindir el contrato (en cuyo caso se limitaría la obligación del cliente a transferir el control de la unidad parcialmente terminada a la entidad y pagar la penalización mencionada), ésta tiene un derecho al cobro por su cumplimiento hasta la fecha porque también podría elegir hacer respetar sus derechos al cobro completo conforme al contrato. El hecho de que la entidad puede elegir rescindir el contrato en caso del incumplimiento del cliente no afectaría dicha determinación (ver el párrafo 45.8.12 de esta NIF), siempre y cuando los derechos de la entidad a requerir al cliente cumplir conforme al contrato (es decir, pagar la contraprestación acordada) sean exigibles.

Determinación del avance hacia la satisfacción completa de una obligación de cumplimiento

- A209 Los ejemplos 37 y 38 ilustran los requerimientos de los párrafos 45.9.1 a 45.9.13 de esta NIF sobre la determinación del avance hacia la satisfacción completa de una obligación de cumplimiento a satisfacer a lo largo del tiempo.

Ejemplo 37—Determinación del avance al poner a la disposición los bienes o servicios

- A210 La entidad, dueña y administradora de clubes deportivos, celebra un contrato de un año con un cliente para darle acceso a cualesquier de sus clubes. El cliente tiene uso ilimitado de los clubes y promete pagar \$5,000 por mes.
- A211 La entidad determina que su compromiso al cliente consiste en poner sus clubes a su disposición del cliente para su uso cuando quiera, debido a que la frecuencia con la cual el cliente usa los clubes no afecta el monto de los bienes y servicios pendientes a los cuales tiene derecho el cliente. La entidad concluye que el cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios del cumplimiento de la entidad al poner ésta a su disposición los clubes. Consecuentemente, la obligación de cumplimiento de la entidad se satisface a lo largo del tiempo conforme al párrafo 45.8.1a) de esta NIF.
- A212 La entidad también determina que se beneficia el cliente del servicio de la entidad de poner a la disposición los clubes igualmente a lo largo del año (es decir, se beneficia el cliente de tener a su disposición los clubes, independientemente de si el cliente lo usa o no.) Consecuentemente, la entidad concluye la mejor medida del avance hacia la satisfacción completa de la obligación de cumplimiento a lo largo del tiempo es una medida basada en el tiempo y reconoce los ingresos en línea recta a lo largo del año a razón de \$5,000 por mes.

Ejemplo 38—Materiales no instalados

- A213 En noviembre de 20X2, la entidad celebra un contrato con un cliente para renovar un edificio

NIF D-1, INGRESOS DE CLIENTES

de tres pisos, incluyendo la instalación de nuevos elevadores, mediante una contraprestación total de \$2,500,000. El servicio de renovación acordado, incluyendo la instalación de los elevadores, es una sola obligación de cumplimiento a satisfacer a lo largo del tiempo. Los costos totales esperados son \$2,000,000, incluyendo \$800,000 para los elevadores. La entidad determina que actúa como proveedor principal conforme a los párrafos 42.4.6 a 42.4.10 de esta NIF, debido a que obtiene control de los elevadores antes de su transferencia al cliente.

A214 Un resumen del monto de la transacción y los costos es como sigue:

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

A215 La entidad usa un método de entrada basado en los costos incurridos para determinar su avance hacia la satisfacción completa de la obligación de cumplimiento. La entidad evalúa si los costos incurridos para adquirir los elevadores son proporcionales al avance de la entidad en la satisfacción de la obligación de cumplimiento, conforme al párrafo 45.9.11 de esta NIF. El cliente obtiene control de los elevadores cuando se entregan al lugar en diciembre de 20X2, no obstante que no se instalarán hasta junio de 20X3. El costo de adquisición de los elevadores (\$800,000) representa una proporción importante de los costos totales esperados para satisfacer completamente la obligación de cumplimiento (\$2,000,000). La entidad no se involucra en el diseño o fabricación de los elevadores.

A216 La entidad concluye que la inclusión del costo de los elevadores en la determinación del avance resultaría en una exageración del avance hacia cumplimiento de la entidad. Consecuentemente, conforme al párrafo 45.9.11 de esta NIF, la entidad ajusta su determinación del avance para excluir el costo de adquisición de los elevadores de la valuación de los costos incurridos y del monto de la transacción. La entidad reconoce ingresos por la transferencia de los elevadores equivalente a su costo de adquisición (es decir, con un margen cero).

A217 Al 31 de diciembre de 20X2, la entidad observa que:

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

A218 Consecuentemente, al 31 de diciembre de 20X2, la entidad reconoce lo siguiente:

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

^{a)} El ingreso reconocido se calcula como $25\% \times \$1,700,000 + \$800,000$, siendo

\$1,700,000 el monto de la transacción (\$2,500,000 menos el costo de los elevadores de \$800,000.)

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

Presentación

A219 Los ejemplos 39 a 41 ilustran los requerimientos de los párrafos 42.4.28, 45.5, 45.6, 50.1 y 50.4 de esta NIF sobre la presentación de los saldos de contratos.

Ejemplo 39—Pasivo del contrato, anticipo del cliente y cuenta por cobrar

Caso A—Contrato cancelable

A220 El 1 de enero de 20X9, la entidad celebra un contrato cancelable para transferir un producto a un cliente el 31 de marzo de 20X9. El contrato requiere que el cliente pague por adelantado el 50% de la contraprestación de \$100,000 el 31 de enero de 20X9, y el remanente al momento de la transferencia del producto. El cliente paga el anticipo el 1 de marzo de 20X9. La entidad transfiere el producto y cobra el remanente el 31 de marzo de 20X9. Los siguientes asientos contables ilustran el tratamiento del contrato:

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

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

- b) La entidad satisface su obligación de cumplimiento el 31 de marzo de 20X9:

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

Caso B—Contrato no cancelable

A221 Aplican los mismos hechos del caso A al caso B excepto que el contrato no es cancelable, a menos que el cliente pague una penalización equivalente a 50% del anticipo. Los siguientes asientos contables ilustran el tratamiento del contrato:

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

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

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

NIF D-1, INGRESOS DE CLIENTES

Efectivo	\$50,000	
Pasivo del contrato	\$25,000	
Cuenta por cobrar		\$25,000
Anticipo de clientes		\$50,000

c) La entidad satisface su obligación de cumplimiento el 31 de marzo de 20X9:

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

A222 Si la entidad emite la factura antes del 31 de enero de 20X9 (la fecha establecida para pagar), la entidad no presentaría la cuenta por cobrar y el pasivo del contrato por separado en el estado de situación financiera porque la entidad aún no tiene un derecho a la contraprestación que es incondicional.

Ejemplo 40—Cuenta por cobrar condicionada reconocida por el cumplimiento de la entidad

A223 El 1 de enero de 20X8, la entidad celebra un contrato para transferir los productos A y B a un cliente a cambio de \$100,000. El contrato requiere primero la entrega del producto A y establece que el pago para la entrega del producto A está condicionado a la entrega del producto B. En otras palabras, la contraprestación de \$100,000 es pagadera hasta que la entidad haya transferido ambos productos A y B al cliente. Consecuentemente, la entidad no tiene un derecho a la contraprestación que es incondicional (una cuenta por cobrar) hasta la transferencia de ambos productos A and B al cliente.

A224 La entidad identifica los compromisos de transferir los productos A y B como obligaciones de cumplimiento y asigna \$40,000 a la obligación de cumplimiento de transferir el producto A y \$60,000 a la obligación de cumplimiento de transferir el producto B con base en sus precios de venta independientes. La entidad reconoce ingresos para cada obligación de cumplimiento cuando se transfiere el control del producto al cliente.

A225 La entidad satisface su obligación de cumplimiento de transferir el producto A:

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

A226 La entidad satisface su obligación de cumplimiento de transferir el producto B y reconoce el derecho incondicional a la contraprestación:

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

Ejemplo 41—Cuenta por cobrar reconocida por el cumplimiento de la entidad

A227 La entidad celebra un contrato con un cliente el 1 de enero de 20X9 para transferir productos al cliente a un precio de \$15,000 por producto. Si el cliente compra más de un

millón de productos en un año calendario, el contrato establece que el precio por unidad se reduce retrospectivamente a \$12,500 por producto.

A228 La contraprestación es pagadera cuando se transfiere control de los productos al cliente. PO lo tanto, la entidad tiene un derecho incondicional a la contraprestación de \$15,000 por producto hasta que aplique la reducción retrospectiva de precio (es decir, después de embarcar un millón de productos).

A229 Al determinar el monto de la transacción, la entidad concluye desde el inicio de contrato que el cliente llegará al umbral del 1 millón de productos y por lo tanto estima que el monto de la transacción es de \$12,500 por producto. Consecuentemente, en el primer embarque de 100 productos al cliente la entidad reconoce lo siguiente:

Cuenta por cobrar	\$1,500,000 ^{a)}	
Ingresos		\$1,250,000 ^{b)}
Pasivo por reembolsos		\$ 250,000

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

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

A230 El pasivo por reembolsos (ver el párrafo 43.4.6 de esta NIF) representa el reembolso de \$2,500 por producto que se espera dar al cliente por concepto del descuento por volumen.

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

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

Presidente: C.P.C. Felipe Pérez Cervantes

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