

Norma internacional de información financiera 15

Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes

Objetivo

- 1 El objetivo de esta Norma es establecer los principios que aplicarán las entidades para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, el importe, el calendario y la incertidumbre de los *ingresos ordinarios* y los flujos de efectivo derivados de *contratos con clientes*.

Cumplimiento del objetivo

- 2 Con objeto de cumplir el objetivo del párrafo 1, el principio fundamental de esta Norma es que una entidad reconocerá los ingresos ordinarios para representar la transferencia de bienes o servicios prometidos a los clientes por un importe que refleje la contraprestación a que la entidad espera tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios.
- 3 Al aplicar esta Norma, las entidades deberán tener en cuenta las condiciones del contrato y todos los hechos y circunstancias pertinentes. Las entidades aplicarán esta Norma, incluidas las posibles soluciones prácticas, de manera uniforme a los contratos con características similares y en circunstancias parecidas.
- 4 Esta Norma especifica la contabilización de un contrato individual con un cliente. Sin embargo, a modo de solución práctica, la entidad puede aplicar esta Norma a una cartera de contratos (u obligaciones de ejecución) con características similares, si la entidad puede razonablemente esperar que los efectos sobre los estados financieros de aplicar esta Norma a la cartera o de aplicarla a los contratos individuales (u obligaciones de ejecución) de dicha cartera no difieran de forma significativa. Al contabilizar una cartera, la entidad utilizará estimaciones e hipótesis que reflejen el tamaño y la composición de la cartera.

Ámbito de aplicación

- 5 Las entidades aplicarán esta Norma a todos los contratos firmados con clientes, excepto los siguientes:
- (a) contratos de arrendamiento que entren en el ámbito de aplicación de la NIIF 16 *Arrendamientos*;
 - (b) contratos que entren en el ámbito de aplicación de la NIIF 17 *Contratos de seguro*; no obstante, las entidades podrán optar por aplicar esta Norma a los contratos de seguro cuyo propósito principal sea la prestación de servicios a cambio de una cuota fija, de conformidad con el párrafo 8 de la NIIF 17;
 - (c) instrumentos financieros y otros derechos u obligaciones contractuales que entren en el ámbito de aplicación de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, la NIIF 10 *Estados financieros consolidados*, la NIIF 11 *Acuerdos conjuntos*, la NIC 27 *Estados financieros separados* y la NIC 28 *Inversiones en entidades asociadas y en negocios conjuntos*, y
 - (d) intercambios no monetarios entre entidades en la misma línea de negocio para facilitar las ventas a clientes o clientes potenciales. Por ejemplo, esta Norma no se aplicaría a un contrato entre dos compañías de petróleo que acordasen un intercambio de petróleo para satisfacer oportunamente la demanda de sus clientes en diferentes ubicaciones concretas.
- 6 Las entidades aplicarán esta Norma a un contrato (distinto de los contratos enumerados en el párrafo 5) solo si la contraparte del contrato es un cliente. Un cliente es una parte que ha acordado contractualmente con una entidad la obtención, a cambio de una contraprestación, de bienes o servicios que son un producto de las actividades ordinarias de la entidad. Una contraparte de un contrato no sería un cliente, por ejemplo, si hubiera acordado contractualmente con la entidad su participación en una actividad o proceso en el que las partes del contrato comparten los riesgos y beneficios que resulten de la actividad o proceso (como el desarrollo de un activo en un acuerdo de colaboración), en lugar de la obtención del producto de las actividades ordinarias de la entidad.
- 7 Un contrato con un cliente puede estar, en parte, dentro del ámbito de aplicación de esta Norma y, en parte, dentro del ámbito de aplicación de otras Normas enumeradas en el párrafo 5.
- (a) Si las otras Normas especifican cómo separar o valorar inicialmente una o varias partes del contrato, la entidad aplicará primero los requisitos de separación o valoración contenidos en

dichas Normas. La entidad excluirá del precio de la transacción el importe de la parte (o partes) del contrato que se valoren inicialmente con arreglo a otras Normas y aplicará los párrafos 73 a 86 para asignar el importe restante del precio de la transacción (en su caso) a cada obligación de ejecución que esté dentro del ámbito de aplicación de esta Norma y a cualesquiera otras partes del contrato que se determinen en el párrafo 7, letra (b).

- (b) Si las otras Normas no especifican cómo separar o valorar inicialmente una o varias partes del contrato, la entidad aplicará esta Norma para separar o valorar inicialmente la parte (o partes) del contrato.

- 8 Esta Norma especifica la contabilización de los costes incrementales de la obtención de un contrato con un cliente y de los costes soportados para cumplir un contrato con un cliente, si estos costes no están dentro del ámbito de aplicación de otra Norma (véanse los párrafos 91 a 104). La entidad aplicará esos párrafos únicamente a los costes soportados que se refieran a un contrato con un cliente (o una parte de dicho contrato) que esté dentro del ámbito de aplicación de esta Norma.

Reconocimiento

Identificación del contrato

- 9 Las entidades contabilizarán un contrato con un cliente que esté dentro del ámbito de aplicación de esta Norma únicamente cuando se cumplan todos los criterios siguientes:

- (a) que las partes del contrato lo hayan aprobado (por escrito, oralmente o de conformidad con otras prácticas comerciales habituales) y se hayan comprometido a satisfacer sus obligaciones respectivas;
- (b) que la entidad pueda identificar los derechos de cada una de las partes en relación con los bienes o servicios que se vayan a transferir;
- (c) que la entidad pueda identificar las condiciones de pago en relación con los bienes o servicios que se vayan a transferir;
- (d) que el contrato tenga carácter comercial (es decir, se espera que el riesgo, el calendario o el importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato), y
- (e) que sea probable que la entidad vaya a cobrar la contraprestación a que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente; al evaluar si es probable el cobro del importe de la contraprestación, la entidad deberá tomar en consideración únicamente la capacidad y la intención del cliente de pagar ese importe a su vencimiento; el importe de contraprestación al que tendrá derecho la entidad podrá ser inferior al precio indicado en el contrato si la contraprestación es variable, ya que la entidad puede ofrecer al cliente una reducción de precio (véase el párrafo 52).

- 10 Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. La exigibilidad de los derechos y obligaciones en un contrato es una cuestión de Derecho. Los contratos pueden ser escritos, verbales o tácitos en virtud de las prácticas comerciales habituales de una entidad. Las prácticas y procesos para establecer contratos con clientes varían en función de los ordenamientos jurídicos, los sectores económicos y las entidades. Además, pueden variar dentro de una misma entidad (por ejemplo, pueden depender de la clase de cliente o de la naturaleza de los bienes o servicios prometidos). Las entidades deberán tener en cuenta esas prácticas y procesos al determinar si un acuerdo con un cliente crea derechos y obligaciones exigibles y en qué momento.

- 11 Algunos contratos con clientes pueden no tener una duración fija y cualquiera de las partes puede rescindirlos o modificarlos en cualquier momento. Otros pueden renovarse automáticamente con arreglo a la periodicidad especificada en el contrato. Las entidades aplicarán esta Norma al tiempo de vigencia del contrato (es decir, el período contractual) durante el cual las partes del mismo tengan derechos y obligaciones actuales exigibles.

- 12 A efectos de la aplicación de esta Norma, no existe contrato cuando cada una de las partes tiene el derecho unilateral y exigible de rescindir un contrato totalmente inejecutado sin compensar a la otra parte (o partes). Un contrato estará totalmente inejecutado si se cumplen los dos criterios siguientes:

- (a) que la entidad aún no haya transferido ninguno de los bienes o servicios prometidos al cliente, y
- (b) que la entidad aún no haya recibido, ni tenga aún derecho a recibir, contraprestación alguna a cambio de los bienes o servicios prometidos.

- 13 Si un contrato con un cliente cumple al comienzo los criterios establecidos en el párrafo 9, la entidad no deberá volver a evaluar esos criterios, a menos que haya una indicación de un cambio significativo de los hechos y circunstancias. Por ejemplo, si se deteriorase de forma significativa la capacidad de un cliente

para pagar la contraprestación, la entidad volvería a evaluar si es probable que cobre la contraprestación a la que tiene derecho a cambio de los bienes o servicios pendientes que se transferirán al cliente.

- 14 Si un contrato con un cliente no cumple los criterios del párrafo 9, la entidad deberá seguir evaluando el contrato para determinar si los criterios del párrafo 9 se cumplen con posterioridad.
- 15 Cuando un contrato con un cliente no cumpla los criterios del párrafo 9 y la entidad reciba una contraprestación del cliente, la entidad solo reconocerá la contraprestación recibida como ingresos ordinarios cuando se verifique uno de los supuestos siguientes:
- (a) que la entidad no tenga obligaciones pendientes de transferir bienes o servicios al cliente y la totalidad, o la práctica totalidad, de la contraprestación prometida por el cliente haya sido recibida por la entidad y no sea reembolsable, o
 - (b) que se haya rescindido el contrato y la contraprestación recibida del cliente no sea reembolsable.
- 16 La entidad reconocerá la contraprestación recibida de un cliente como pasivo hasta que se verifique uno de los supuestos del párrafo 15 o hasta que se cumplan con posterioridad los criterios del párrafo 9 (véase el párrafo 14). Dependiendo de los hechos y circunstancias relacionados con el contrato, el pasivo reconocido representa la obligación de la entidad de transferir bienes o servicios en el futuro o de reembolsar la contraprestación recibida. En ambos casos, el pasivo se valorará por el importe de la contraprestación recibida del cliente.

Combinación de contratos

- 17 Las entidades combinarán dos o más contratos celebrados al mismo tiempo, o casi al mismo tiempo, con un mismo cliente (o partes vinculadas del cliente) y contabilizarán los contratos como un único contrato si se cumplen uno o varios de los criterios siguientes:
- (a) que los contratos se hayan negociado como un paquete con un único objetivo comercial;
 - (b) que el importe de la contraprestación a pagar en uno de los contratos dependa del precio o la ejecución del otro, o
 - (c) que los bienes o servicios prometidos en los contratos (o algunos bienes o servicios prometidos en cada uno de los contratos) constituyan una única obligación de ejecución de conformidad con los párrafos 22 a 30.

Modificaciones del contrato

- 18 Una modificación del contrato es un cambio en el alcance o en el precio de un contrato (o en ambos) que las partes del mismo aprueban. En algunos sectores económicos y países, una modificación del contrato puede designarse como orden de cambio, alteración o enmienda. Existe modificación del contrato cuando las partes del mismo aprueban una modificación que crea nuevos derechos y obligaciones exigibles o altera los ya existentes para las partes del contrato. La modificación del contrato podría aprobarse por escrito, por acuerdo verbal o tácitamente en virtud de las prácticas comerciales habituales. Si las partes del contrato no han aprobado una modificación de este, la entidad continuará aplicando esta Norma al contrato vigente hasta que se apruebe la modificación.
- 19 Puede existir una modificación del contrato incluso en caso de desacuerdo entre las partes del mismo acerca del alcance o el precio de la modificación (o ambos) o en caso de que las partes hayan aprobado un cambio en el alcance del contrato, pero no hayan determinado aún el correspondiente cambio de precio. A la hora de determinar si los derechos y obligaciones que la modificación crea o modifica son exigibles, la entidad tendrá en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, incluidas las condiciones del contrato y otra evidencia. Si las partes del contrato han aprobado un cambio en su alcance, pero no han determinado aún el correspondiente cambio de precio, la entidad estimará el cambio en el precio de la transacción que se derive de la modificación de conformidad con los párrafos 50 a 54, relativos a la estimación de la contraprestación variable, y los párrafos 56 a 58, relativos a las limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable.
- 20 Las entidades contabilizarán una modificación del contrato como un contrato separado cuando concurren las dos condiciones siguientes:
- (a) que el alcance del contrato aumente debido a la incorporación de bienes o servicios prometidos diferenciados (de conformidad con los párrafos 26 a 30), y
 - (b) que el precio del contrato aumente en un importe de contraprestación que refleje los *precios de venta independientes* aplicados por la entidad a los bienes o servicios adicionales prometidos y, en su caso, los ajustes adecuados de ese precio en función de las circunstancias del contrato de que se trate; por ejemplo, una entidad puede ajustar el precio de venta independiente de un bien o servicio adicional aplicando un descuento al cliente, al no verse obligada a soportar los costes

relacionados con la venta que soportaría en caso de vender un producto o servicio similar a un nuevo cliente.

- 21 Si una modificación del contrato no se contabiliza como contrato separado de conformidad con el párrafo 20, la entidad contabilizará los bienes o servicios prometidos que todavía no se hayan transferido en la fecha de la modificación (es decir, los bienes o servicios prometidos pendientes) en la forma de entre las siguientes que sea de aplicación:
- (a) La entidad contabilizará la modificación del contrato como si fuera una rescisión del contrato vigente y la creación de un nuevo contrato, si los bienes o servicios pendientes se diferencian de los bienes o servicios transferidos en la fecha de la modificación o con anterioridad. El importe de la contraprestación que se asignará a las obligaciones de ejecución pendientes [o a los bienes o servicios diferenciados pendientes de una única obligación de ejecución determinada de conformidad con el párrafo 22, letra (b)] será la suma de:
 - (i) la contraprestación prometida por el cliente (incluidos los importes ya recibidos de este) que se haya incluido en la estimación del precio de la transacción y que no se haya reconocido como ingresos ordinarios, y
 - (ii) la contraprestación prometida en el marco de la modificación del contrato.
 - (b) La entidad contabilizará la modificación del contrato como si formara parte del contrato vigente si los bienes o servicios pendientes no están diferenciados y, por lo tanto, forman parte de una única obligación de ejecución que queda parcialmente satisfecha en la fecha de la modificación. El efecto que la modificación del contrato tiene sobre el precio de la transacción, y sobre la medición por la entidad de la progresión hacia el cumplimiento completo de la obligación de ejecución, se reconocerá como un ajuste de los ingresos ordinarios (como incremento o reducción de dichos ingresos) en la fecha de la modificación (es decir, el ajuste de los ingresos ordinarios se hace sobre una base acumulada).
 - (c) Si los bienes o servicios pendientes son una combinación de lo indicado en las letras (a) y (b), la entidad contabilizará los efectos de la modificación sobre las obligaciones de ejecución no satisfechas del contrato modificado (incluidas las no satisfechas parcialmente) de manera coherente con los objetivos de este párrafo.

Identificación de las obligaciones de ejecución

- 22 **Al comienzo del contrato, la entidad evaluará los bienes o servicios prometidos en un contrato con un cliente e identificará como obligación de ejecución cada promesa de transferir al cliente:**
- (a) **un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) diferenciado, o**
 - (b) **una serie de bienes o servicios diferenciados que sean prácticamente iguales y que se atengan al mismo patrón de transferencia al cliente (véase el párrafo 23).**
- 23 Una serie de bienes o servicios diferenciados se atiene al mismo patrón de transferencia al cliente si se cumplen los dos criterios siguientes:
- (a) que cada bien o servicio diferenciado de la serie que la entidad promete transferir al cliente satisfaga los criterios del párrafo 35 para ser una obligación de ejecución satisfecha a lo largo del tiempo, y
 - (b) que, de acuerdo con los párrafos 39 y 40, se utilice el mismo método para medir la progresión de la entidad hacia el cumplimiento completo de la obligación de ejecución consistente en transferir al cliente cada bien o servicio diferenciado de la serie.

Promesas contenidas en los contratos con clientes

- 24 Un contrato con un cliente señala, por lo general, explícitamente los bienes o servicios que la entidad promete transferir al cliente. No obstante, las obligaciones de ejecución especificadas en un contrato con un cliente pueden no limitarse a los bienes o servicios señalados explícitamente en ese contrato. Ello se debe a que el contrato con un cliente puede incluir también promesas tácitas derivadas de las prácticas comerciales habituales, las políticas publicadas o declaraciones específicas de una entidad si, en el momento de celebrar el contrato, dichas promesas crean una expectativa válida en el cliente de que la entidad le transferirá un bien o servicio.
- 25 Las obligaciones de ejecución 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 prestador de servicios puede tener que ejecutar diversas tareas administrativas para establecer un contrato. La ejecución de esas tareas no transfiere un servicio al cliente a medida que se van ejecutando. Por consiguiente, dichas tareas para establecer el contrato no son una obligación de ejecución.

Bienes o servicios diferenciados

- 26 Dependiendo del contrato, los bienes o servicios prometidos pueden incluir, sin limitarse a ello, lo siguiente:
- (a) venta de bienes producidos por una entidad (por ejemplo, existencias de un fabricante);
 - (b) reventa de bienes comprados por una entidad (por ejemplo, mercancía de un minorista);
 - (c) reventa de derechos sobre bienes o servicios adquiridos por una entidad (por ejemplo, una entrada revendida por una entidad que actúa en calidad de principal, como se describe en los párrafos B34 a B38);
 - (d) ejecución de una tarea (o varias) acordada contractualmente para un cliente;
 - (e) prestación de un servicio de disponibilidad permanente para proporcionar bienes o servicios (por ejemplo, actualizaciones no especificadas de programas informáticos que se proporcionan en el momento en que están disponibles) o de poner a disposición de un cliente bienes o servicios para que los utilice como y cuando lo decida;
 - (f) prestación de un servicio de organización para que otra parte transfiera bienes o servicios al cliente (por ejemplo, actuando como agente de la otra parte, tal como se describe en los párrafos B34 a B38);
 - (g) concesión de derechos sobre bienes o servicios que se proporcionarán en el futuro y que un cliente puede revender o proporcionar a su cliente (por ejemplo, una entidad que vende un producto a un minorista promete transferir un bien o servicio adicional a quien compre el producto al minorista);
 - (h) construcción, fabricación o desarrollo de un activo por cuenta de un cliente;
 - (i) concesión de licencias (véanse los párrafos B52 a B63B), y
 - (j) concesión de opciones de compra de bienes o servicios adicionales (cuando dichas opciones proporcionan a un cliente un derecho significativo, tal como se describe en los párrafos B39 a B43).
- 27 Un bien o servicio prometido a un cliente está diferenciado si se cumplen los dos criterios siguientes:
- (a) que el cliente pueda disfrutar del bien o servicio por sí solo o junto con otros recursos de los que pueda disponer fácilmente (es decir, el bien o servicio puede existir de forma diferenciada), y
 - (b) que la promesa de la entidad de transferir el bien o servicio al cliente sea identificable por separado de otras promesas contenidas en el contrato (es decir, la promesa de transferir el bien o servicio está diferenciada en el contexto del contrato).
- 28 Un cliente puede disfrutar de un bien o servicio de acuerdo con el párrafo 27, letra (a), si el bien o servicio puede utilizarse, consumirse, venderse por un importe mayor que su valor como desecho o conservarse de cualquier forma que genere beneficios económicos. En el caso de algunos bienes o servicios, un cliente puede tener la posibilidad de disfrutar de uno de ellos por sí solo. En el caso de otros, es posible que el cliente solo pueda disfrutar de un bien o servicio junto con otros recursos fácilmente disponibles. Un recurso fácilmente disponible es un bien o servicio vendido por separado (por la entidad o por otra entidad) o un recurso que el cliente ya haya obtenido de la entidad (incluidos los bienes o servicios que la entidad ya haya transferido al cliente en virtud del contrato) o en el marco de otras transacciones o sucesos. Diversos factores pueden evidenciar la posibilidad para el cliente de disfrutar de un bien o servicio por sí solo o junto con otros recursos fácilmente disponibles. El hecho de que la entidad venda con regularidad un bien o servicio por separado representa un ejemplo de tal posibilidad.
- 29 Al evaluar si las promesas de la entidad de transferir bienes o servicios al cliente son identificables por separado de acuerdo con el párrafo 27, letra (b), el objetivo es determinar si la naturaleza de la promesa, en el contexto del contrato, es transferir cada uno de los bienes o servicios individualmente o, por el contrario, transferir uno o varios elementos combinados de los que los bienes o servicios prometidos constituyan insumos. Entre los factores que indican que dos o más promesas de transferir bienes o servicios a un cliente no son identificables por separado se incluyen, sin limitarse a ellos, los siguientes:
- (a) La entidad proporciona un servicio significativo de integración de los bienes o servicios con otros bienes o servicios prometidos en el contrato dentro de un grupo de bienes o servicios que representan el producto o productos combinados que el cliente ha contratado. En otras palabras, la entidad utiliza los bienes o servicios como insumos para producir o suministrar el producto o productos combinados especificados por el cliente. El producto o productos combinados podrían constar de varias fases, elementos o unidades.
 - (b) Uno o varios de los bienes o servicios modifican significativamente o personalizan uno o varios de los demás bienes o servicios prometidos en el contrato, o son modificados significativamente o personalizados por estos.

- (c) Los bienes o servicios dependen en medida considerable unos de otros o están estrechamente interrelacionados. Dicho de otro modo, cada uno de los bienes o servicios se ve afectado de forma significativa por uno o varios de los demás bienes o servicios del contrato. Por ejemplo, en algunos casos, dos o más bienes o servicios se ven mutuamente afectados de forma significativa porque la entidad no puede cumplir su promesa transfiriendo cada uno de los bienes o servicios de manera independiente.

30 Si un bien o servicio prometido no está diferenciado, la entidad lo combinará con otros bienes o servicios prometidos hasta que identifique un grupo diferenciado de bienes o servicios. En algunos casos, ello puede dar lugar a que la entidad contabilice todos los bienes o servicios prometidos en el contrato como una única obligación de ejecución.

Satisfacción de las obligaciones de ejecución

31 La entidad reconocerá ingresos ordinarios cuando (o a medida que) satisfaga una obligación de ejecución mediante la transferencia de un bien o servicio prometido (es decir, un activo) a un cliente. Un activo se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese activo.

32 Respecto de cada obligación de ejecución identificada de conformidad con los párrafos 22 a 30, la entidad determinará al comienzo del contrato si satisface la obligación de ejecución a lo largo del tiempo (de acuerdo con los párrafos 35 a 37) o la satisface en un momento concreto (de acuerdo con el párrafo 38). Si la entidad no satisface una obligación de ejecución a lo largo del tiempo, esta se satisface en un momento concreto.

33 Los bienes y servicios son activos, aunque solo sea momentáneamente, cuando se reciben y utilizan (como en el caso de muchos servicios). El control de un activo hace referencia a la capacidad para dirigir su uso y obtener prácticamente todos sus restantes beneficios. El control del activo incluye la capacidad de impedir que otras entidades dirijan su uso y obtengan sus beneficios. Los beneficios de un activo son los flujos de efectivo potenciales (entradas o ahorros de salidas) que pueden obtenerse directa o indirectamente de muchas maneras, por ejemplo:

- (a) usando el activo para producir bienes o prestar servicios (incluidos servicios públicos);
- (b) usando el activo para aumentar el valor de otros activos;
- (c) usando el activo para liquidar pasivos o reducir gastos;
- (d) vendiendo o intercambiando el activo;
- (e) pignorando el activo para garantizar un préstamo, y
- (f) conservando el activo.

34 Al evaluar si un cliente obtiene el control de un activo, la entidad considerará cualquier acuerdo para recomprar el activo (véanse los párrafos B64 a B76).

Obligaciones de ejecución satisfechas a lo largo del tiempo

35 La entidad transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo y, por ende, satisface una obligación de ejecución y reconoce los ingresos ordinarios a lo largo del tiempo, si se cumple uno de los siguientes criterios:

- (a) que el cliente reciba y consuma simultáneamente los beneficios proporcionados por la ejecución de la entidad a medida que esta la lleve a cabo (véanse los párrafos B3 y B4);
- (b) que la ejecución de la entidad cree o mejore un activo (por ejemplo, trabajos en curso) que el cliente controle a medida que el activo se cree o mejore (véase el párrafo B5), o
- (c) que la ejecución de la entidad no cree un activo con un uso alternativo para ella (véase el párrafo 36) y la entidad tenga un derecho exigible al pago de lo ejecutado hasta la fecha (véase el párrafo 37).

36 Un activo creado por la ejecución de una entidad no tendrá para ella un uso alternativo si la entidad está sujeta a restricciones contractuales que le impiden orientar fácilmente el activo hacia otro uso durante su creación o mejora o está sujeta a limitaciones de orden práctico que le impiden orientar fácilmente el activo, una vez acabado, hacia otro uso. La evaluación de si un activo tiene un uso alternativo para la entidad se realizará al comienzo del contrato. Con posterioridad al comienzo del contrato, la entidad no actualizará la evaluación del uso alternativo del activo a menos que las partes del contrato aprueben una modificación de este que cambie sustancialmente la obligación de ejecución. Los párrafos B6 a B8 proporcionan directrices para evaluar si un activo tiene un uso alternativo para la entidad.

37 Al evaluar si tiene un derecho exigible al pago de lo ejecutado hasta la fecha de acuerdo con el párrafo 35, letra (c), la entidad considerará las condiciones del contrato, así como cualesquiera leyes aplicables a este. El derecho al pago de lo ejecutado hasta la fecha no tiene por qué ser de un importe fijo. Sin

embargo, en todo momento a lo largo de la duración del contrato, la entidad debe tener derecho a un importe que al menos la compense por lo ejecutado hasta la fecha en caso de rescisión del contrato por el cliente u otra parte por razones distintas a la falta de ejecución de lo prometido por parte de la entidad. Los párrafos B9 a B13 proporcionan directrices para evaluar si existe un derecho al pago y este es exigible, y si, en virtud del mismo, la entidad tendría derecho a que se le pagase lo ejecutado por ella hasta la fecha.

Obligaciones de ejecución satisfechas en un momento concreto

- 38 Si una obligación de ejecución no se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 35 a 37, la entidad la satisfará en un momento concreto. Para determinar el momento concreto en que un cliente obtiene el control de un activo prometido y la entidad satisface una obligación de ejecución, la entidad considerará los requisitos en materia de control de los párrafos 31 a 34. Además, la entidad considerará los indicadores de la transferencia del control, que incluyen, sin limitarse a ellos, los siguientes:
- (a) La entidad tiene un derecho actual al pago por el activo: si un cliente está actualmente obligado a pagar por un activo, ello puede indicar que ha obtenido a cambio la capacidad de dirigir el uso del activo, así como de obtener prácticamente todos sus beneficios restantes.
 - (b) El cliente tiene la titularidad legal del activo: la titularidad legal puede indicar qué parte en un contrato tiene la capacidad de dirigir el uso de un activo y obtener prácticamente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso de otras entidades a esos beneficios. Por tanto, la transferencia de la titularidad legal de un activo puede indicar que el cliente ha obtenido el control del activo. Si una entidad conserva la titularidad legal únicamente como protección frente a la falta de pago del cliente, esos derechos de la entidad no impedirán al cliente obtener el control de un activo.
 - (c) La entidad ha transferido la posesión física del activo: la posesión física de un activo por parte del cliente puede indicar que este tiene la capacidad de dirigir el uso del activo y obtener prácticamente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso de otras entidades a esos beneficios. No obstante, 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, el cliente o consignatario puede tener la posesión física de un activo que controla la entidad. A la inversa, en algunos acuerdos de facturación con entrega diferida, la entidad puede tener la posesión física de un activo que controla el cliente. Los párrafos B64 a B76, B77 y B78, y B79 a B82 proporcionan directrices sobre la contabilización de los acuerdos de recompra, los acuerdos de consignación y los acuerdos de facturación con entrega diferida, respectivamente.
 - (d) El cliente tiene los riesgos y beneficios significativos de la propiedad del activo: la transferencia de los riesgos y beneficios significativos de la propiedad de un activo al cliente puede indicar que este ha obtenido la capacidad de dirigir el uso del activo y obtener prácticamente todos sus beneficios restantes. No obstante, al evaluar los riesgos y beneficios de la propiedad de un activo prometido, la entidad excluirá cualquier riesgo que dé lugar a una obligación de ejecución separada, además de la de transferir el activo. Por ejemplo, una entidad puede haber transferido el control de un activo a un cliente, pero no haber satisfecho todavía una obligación de ejecución adicional consistente en proporcionar servicios de mantenimiento relacionados con el activo transferido.
 - (e) El cliente ha aceptado el activo: la aceptación del activo por parte del cliente puede indicar que ha obtenido la capacidad de dirigir el uso del activo y obtener prácticamente todos sus beneficios restantes. Para evaluar el efecto de una cláusula contractual de aceptación por el cliente sobre el momento en que se transfiere el control de un activo, la entidad considerará las directrices de los párrafos B83 a B86.

Medición de la progresión hacia el cumplimiento completo de una obligación de ejecución

- 39 Respecto de cada obligación de ejecución satisfecha a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 35 a 37, la entidad reconocerá los ingresos ordinarios a lo largo del tiempo midiendo la progresión hacia el cumplimiento completo de dicha obligación. Al medir la progresión, el objetivo es reflejar la ejecución por la entidad de la transferencia del control de los bienes o servicios prometidos a un cliente (es decir, el cumplimiento de la obligación de ejecución de la entidad).
- 40 La entidad aplicará un único método para medir la progresión respecto de cada obligación de ejecución satisfecha a lo largo del tiempo y lo aplicará de forma coherente a obligaciones de ejecución similares y en circunstancias parecidas. Al final de cada ejercicio, la entidad valorará nuevamente su progresión hacia el cumplimiento completo de una obligación de ejecución satisfecha a lo largo del tiempo.

Métodos para medir la progresión

- 41 Los métodos adecuados para medir la progresión comprenden los basados en el producto y los basados en los insumos. Los párrafos B14 a B19 proporcionan directrices para utilizar los métodos basados en el producto y los métodos basados en los insumos a fin de medir la progresión hacia la satisfacción completa de una obligación de ejecución. A la hora de determinar el método apropiado para medir la progresión, la entidad tendrá en cuenta la naturaleza de los bienes o servicios que haya prometido transferir al cliente.
- 42 Al aplicar un método para medir la progresión, la entidad excluirá de esta medición cualesquiera bienes o servicios cuyo control no transfiera al cliente. A la inversa, la entidad incluirá en la medición cualesquiera bienes o servicios cuyo control sí transfiera al cliente al satisfacer esa obligación de ejecución.
- 43 Como las circunstancias cambian a lo largo del tiempo, la entidad actualizará su medición de la progresión para reflejar los cambios en el resultado de la obligación de ejecución. Estos cambios en la medición de la progresión de la entidad se contabilizarán como un cambio en la estimación contable de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*.

Mediciones razonables de la progresión

- 44 La entidad solo reconocerá ingresos ordinarios por una obligación de ejecución satisfecha a lo largo del tiempo si puede medir razonablemente su progresión hacia la satisfacción completa de dicha obligación de ejecución. Una entidad no podría medir razonablemente tal progresión si careciera de la información fiable que sería necesaria para aplicar un método apropiado de medición.
- 45 En algunas circunstancias (por ejemplo, en las primeras etapas de un contrato), la entidad puede no hallarse en condiciones de medir razonablemente el resultado de una obligación de ejecución, aunque espera recuperar los costes soportados para satisfacer dicha obligación de ejecución. En esas circunstancias, la entidad solo reconocerá ingresos ordinarios en la medida de los costes soportados hasta el momento en que pueda medir razonablemente el resultado de la obligación de ejecución.

Valoración

- 46 **Cuando (o a medida que) se satisfaga una obligación de ejecución, la entidad reconocerá como ingresos ordinarios el importe del precio de la transacción (que excluye las estimaciones de la contraprestación variable sujetas a limitaciones de acuerdo con los párrafos 56 a 58) que se asigna a esa obligación de ejecución.**

Determinación del precio de la transacción

- 47 **La entidad tendrá en cuenta las condiciones del contrato y sus prácticas comerciales habituales para determinar el precio de la transacción. El precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios prometidos a un cliente, con exclusión de los importes cobrados por cuenta de terceros (por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas). La contraprestación prometida en un contrato con un cliente puede consistir en importes fijos, en importes variables, o ambos.**
- 48 La naturaleza, el calendario y el importe de la contraprestación prometida por un cliente afectan a la estimación del precio de la transacción. A la hora de determinar el precio de la transacción, la entidad tendrá en cuenta los efectos de todos los aspectos siguientes:
- (a) contraprestación variable (véanse los párrafos 50 a 55 y 59);
 - (b) limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable (véanse los párrafos 56 a 58);
 - (c) existencia de un componente de financiación significativo en el contrato (véanse los párrafos 60 a 65);
 - (d) contraprestación distinta del efectivo (véanse los párrafos 66 a 69), y
 - (e) contraprestación a pagar a un cliente (véanse los párrafos 70 a 72).
- 49 A efectos de determinar el precio de la transacción, la entidad supondrá que los bienes o servicios se transferirán al cliente según lo prometido, de conformidad con el contrato vigente, y que el contrato no se cancelará, renovará o modificará.

Contraprestación variable

- 50 Si la contraprestación prometida en un contrato incluye un importe variable, la entidad estimará el importe de la contraprestación a la cual tendrá derecho a cambio de transferir los bienes o servicios prometidos al cliente.

- 51 El importe de la contraprestación puede variar debido a descuentos, rebajas, reembolsos, créditos, reducciones de precio, incentivos, primas de ejecución, penalizaciones u otros elementos similares. La contraprestación prometida puede también variar si el derecho de una entidad a recibirla depende de que ocurra o no un suceso futuro. Por ejemplo, el importe de una contraprestación sería variable si se vendiera un producto con derecho de devolución o se prometiera un importe fijo como prima de ejecución al alcanzarse un hito especificado.
- 52 La variabilidad de la contraprestación prometida por un cliente puede estipularse expresamente en el contrato. Además de las condiciones del contrato, la contraprestación prometida es variable si concurre alguna de las siguientes circunstancias:
- (a) que el cliente tenga una expectativa válida, derivada de las prácticas comerciales habituales, políticas publicadas o declaraciones específicas de una entidad, de que esta aceptará una contraprestación de un importe inferior al precio señalado en el contrato, esto es, se espera que la entidad ofrezca una reducción del precio; dependiendo del país, del sector económico o del cliente, esta oferta puede denominarse descuento, rebaja, reembolso o crédito;
 - (b) que otros hechos y circunstancias indiquen que la intención de la entidad, al celebrar el contrato con el cliente, es la de ofrecerle una reducción del precio.
- 53 La entidad estimará el importe de una contraprestación variable utilizando aquel de los siguientes métodos que, en su opinión, arroje una mejor predicción del importe de la contraprestación a la que tendrá derecho:
- (a) El valor esperado: el valor esperado es la suma de los importes ponderados según su probabilidad en un rango de importes de contraprestación posibles. El valor esperado puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si la entidad tiene un gran número de contratos con características similares.
 - (b) El importe más probable: el importe más probable es el importe individual más probable en un rango de importes de contraprestación posibles (es decir, el resultado individual más probable del contrato). El importe más probable puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si el contrato tiene solo dos resultados posibles (por ejemplo, la entidad logra una prima de ejecución o no la logra).
- 54 La entidad aplicará sistemáticamente un método a lo largo de toda la duración del contrato al estimar el efecto de una incertidumbre sobre el importe de la contraprestación variable a la que tendrá derecho. Además, la entidad tendrá en cuenta toda la información (histórica, actual y prevista) de la que razonablemente pueda disponer e identificará un número razonable de importes de contraprestación posibles. La información que la entidad utilice para estimar el importe de la contraprestación variable será normalmente similar a la que la dirección de la entidad utilice durante el proceso de oferta y propuesta, así como al establecer los precios de los bienes o servicios prometidos.

Pasivos por reembolsos

- 55 La entidad reconocerá un pasivo por reembolso si recibe una contraprestación de un cliente y espera reembolsarle una parte o la totalidad de la contraprestación. Un pasivo por reembolso se valora por el importe de la contraprestación recibida (o por recibir) al cual la entidad no espera tener derecho (es decir, los importes no incluidos en el precio de la transacción). El pasivo por reembolso (y el cambio correspondiente en el precio de la transacción y, por tanto, el pasivo por contrato) se actualizará al final de cada ejercicio para tener en cuenta los cambios en las circunstancias. Para contabilizar un pasivo por reembolso relacionado con una venta con derecho a devolución, la entidad aplicará las directrices de los párrafos B20 a B27.

Limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable

- 56 La entidad incluirá en el precio de la transacción una parte o la totalidad del importe de la contraprestación variable estimado de acuerdo con el párrafo 53 solo en la medida en que sea altamente probable que no ocurra una reversión significativa del importe de ingresos ordinarios acumulados reconocido cuando, posteriormente, se resuelva la incertidumbre sobre la contraprestación variable.
- 57 Al evaluar si es altamente probable que no ocurra una reversión significativa del importe de ingresos ordinarios acumulados reconocido, cuando, posteriormente, se resuelva la incertidumbre sobre la contraprestación variable, la entidad tendrá en cuenta tanto la probabilidad como la magnitud de la reversión de ingresos ordinarios. Los factores que podrían incrementar la probabilidad o la magnitud de una reversión de ingresos ordinarios incluyen, sin limitarse a ellos, cualquiera de los siguientes:
- (a) que el importe de la contraprestación sea muy sensible a factores sobre los que la entidad no tenga ninguna influencia; estos factores pueden incluir la volatilidad de un mercado, el juicio o las acciones de terceros, las condiciones climatológicas y un alto riesgo de obsolescencia del bien o servicio prometido;

- (b) que no se espere que la incertidumbre sobre el importe de la contraprestación se resuelva durante un largo período de tiempo;
- (c) que la experiencia de la entidad (u otra evidencia) con tipos similares de contratos sea limitada, o esa experiencia (u otra evidencia) tenga un valor predictivo limitado;
- (d) que sea práctica habitual de la entidad ofrecer un amplio rango de reducciones de precios o cambiar las condiciones de pago de contratos similares en circunstancias parecidas;
- (e) que el contrato tenga un gran número y un amplio rango de importes de contraprestación posibles.

58 La entidad aplicará el párrafo B63 para contabilizar la contraprestación en forma de regalías basadas en las ventas o en el uso que se prometa a cambio de una licencia de propiedad intelectual.

Reevaluación de la contraprestación variable

59 Al final de cada ejercicio, la entidad actualizará los precios de la transacción estimados (actualizando también su evaluación en cuanto a la limitación o no de la estimación de la contraprestación variable) para representar fielmente las circunstancias existentes al final de dicho ejercicio y los cambios en las circunstancias en el transcurso de este. La entidad contabilizará los cambios en el precio de la transacción de acuerdo con los párrafos 87 a 90.

Existencia de un componente de financiación significativo en el contrato

60 Al determinar el precio de la transacción, la entidad ajustará el importe prometido de la contraprestación para tener en cuenta los efectos del valor temporal del dinero si el calendario de pagos acordado por las partes del contrato (explícita o implícitamente) proporciona al cliente o a la entidad un beneficio significativo de financiación de la transferencia de bienes o servicios al cliente. En esas circunstancias, el contrato contiene un componente de financiación significativo. Este puede existir independientemente de que la promesa de financiación se estipule de forma explícita en el contrato o esté implícita en las condiciones de pago acordadas por las partes del contrato.

61 El objetivo, al ajustar el importe de contraprestación prometido para tener en cuenta un componente de financiación significativo, es que la entidad reconozca ingresos ordinarios por un importe que refleje el precio que un cliente habría pagado por los bienes o servicios prometidos si hubiera pagado por ellos en efectivo cuando (o a medida que) le fueron transferidos (es decir, el precio de venta al contado). La entidad tendrá en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes para evaluar si un contrato contiene un componente de financiación y si este componente de financiación es significativo en relación con el contrato, incluidos los dos siguientes:

- (a) la diferencia, en su caso, entre el importe de la contraprestación prometida y el precio de venta al contado de los bienes o servicios prometidos, y
- (b) el efecto combinado de:
 - (i) el intervalo de tiempo previsto entre el momento en que la entidad transfiere los bienes o servicios prometidos al cliente y el momento en que el cliente paga por dichos bienes o servicios, y
 - (ii) los tipos de interés vigentes en el mercado pertinente.

62 No obstante la evaluación del párrafo 61, un contrato con un cliente no tendría un componente de financiación significativo si se diese cualquiera de los siguientes factores:

- (a) que el cliente pague por los bienes o servicios por anticipado y el calendario de la transferencia de esos bienes o servicios quede a su discreción;
- (b) que una parte sustancial de la contraprestación prometida por el cliente sea variable y el importe o calendario de esa contraprestación varíe en función de que ocurra o no un suceso futuro que no esté sustancialmente bajo el control del cliente o la entidad (por ejemplo, si la contraprestación es una regalía basada en las ventas);
- (c) que la diferencia entre la contraprestación prometida y el precio de venta al contado del bien o servicio (tal como se describe en el párrafo 61) se deba a motivos distintos de la concesión de financiación al cliente o a la entidad, y la diferencia entre ambos importes sea proporcional al motivo de la diferencia; por ejemplo, las condiciones de pago podrían proporcionar a la entidad o al cliente protección frente a la falta de cumplimiento adecuado por la otra parte de algunas o todas sus obligaciones en virtud del contrato.

63 Como solución práctica, la entidad no necesita ajustar el importe de la contraprestación prometida para tener en cuenta los efectos de un componente de financiación significativo si, al comienzo del contrato, la entidad espera que el período comprendido entre el momento en que transfiera un bien o servicio prometido a un cliente y el momento en que este pague por ese bien o servicio sea de un año o menos.

- 64 A efectos de cumplir el objetivo del párrafo 61 al ajustar el importe de la contraprestación prometida para tener en cuenta un componente de financiación significativo, la entidad utilizará el tipo de descuento que se reflejaría en una transacción de financiación independiente entre la entidad y su cliente al comienzo del contrato. Ese tipo reflejaría las características de crédito de la parte que recibe financiación en el contrato, así como cualquier garantía real o personal proporcionada por el cliente o la entidad, incluidos los activos transferidos en el contrato. La entidad podría determinar dicho tipo identificando el tipo de descuento aplicable al importe nominal de la contraprestación prometida para igualarlo al precio que el cliente pagaría en efectivo por los bienes o servicios cuando (o a medida que) le fueran transferidos. Después del comienzo del contrato, la entidad no actualizará el tipo de descuento en función de los cambios en los tipos de interés u otras circunstancias (tales como un cambio en la evaluación del riesgo de crédito del cliente).
- 65 En el estado del resultado global, la entidad presentará los efectos de la financiación (ingresos ordinarios por intereses o gastos por intereses) por separado de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes. Los ingresos ordinarios por intereses o gastos por intereses se reconocen solo en la medida en que se reconozca un activo por contrato (o cuenta a cobrar) o un pasivo por contrato en la contabilización de un contrato con un cliente.

Contraprestación distinta del efectivo

- 66 Para determinar el precio de la transacción en contratos en que el cliente promete una contraprestación en una forma distinta del efectivo, la entidad valorará la contraprestación distinta del efectivo (o promesa de contraprestación distinta del efectivo) por su valor razonable.
- 67 Si una entidad no puede razonablemente estimar el valor razonable de la contraprestación distinta del efectivo, valorará dicha contraprestación de forma indirecta por referencia al precio de venta independiente de los bienes o servicios prometidos al cliente (o clase de cliente) a cambio de la contraprestación.
- 68 El valor razonable de la contraprestación distinta del efectivo puede variar debido a la forma de la misma (por ejemplo, un cambio en el precio de una acción que la entidad tiene derecho a recibir de un cliente). Si el valor razonable de la contraprestación distinta del efectivo prometida por un cliente varía por razones que no sean exclusivamente la forma de la contraprestación (por ejemplo, el valor razonable podría variar debido al rendimiento de la entidad), la entidad aplicará los requisitos de los párrafos 56 a 58.
- 69 Si el cliente aporta bienes o servicios (por ejemplo, material, equipo o empleados) para facilitar a la entidad el cumplimiento del contrato, esta evaluará si obtiene el control de dichos bienes o servicios aportados. Si es así, la entidad contabilizará los bienes o servicios aportados como contraprestación distinta del efectivo recibida del cliente.

Contraprestación a pagar a un cliente

- 70 La contraprestación a pagar a un cliente incluye los importes en efectivo que una entidad paga, o espera pagar, al cliente (u otras partes que compren al cliente los bienes o servicios de la entidad). La contraprestación a pagar a un cliente también incluye el crédito u otros elementos (por ejemplo, un cupón o vale) que pueden detrarse de los importes adeudados a la entidad (u otras partes que compren al cliente los bienes o servicios de la entidad). La entidad contabilizará la contraprestación a pagar a un cliente como reducción del precio de la transacción y, por tanto, de los ingresos ordinarios, a menos que el pago al cliente sea a cambio de un bien o servicio diferenciado (según se describe en los párrafos 26 a 30) que el cliente transfiera a la entidad. Si la contraprestación a pagar a un cliente incluye un importe variable, la entidad estimará el precio de la transacción (evaluando asimismo si la estimación de la contraprestación variable está sujeta a alguna limitación) de acuerdo con los párrafos 50 a 58.
- 71 Si la contraprestación a pagar a un cliente es un pago por un bien o servicio diferenciado procedente del cliente, entonces la entidad contabilizará la compra del bien o servicio de la misma manera que contabiliza otras compras a proveedores. Si el importe de la contraprestación a pagar al cliente supera el valor razonable del bien o servicio diferenciado que la entidad recibe del cliente, entonces la entidad contabilizará el exceso como reducción del precio de la transacción. Si la entidad no puede razonablemente estimar el valor razonable del bien o servicio recibido del cliente, contabilizará la totalidad de la contraprestación a pagar al cliente como reducción del precio de la transacción.
- 72 En consecuencia, si la contraprestación a pagar al cliente se contabiliza como reducción del precio de la transacción, la entidad reconocerá la reducción de los ingresos ordinarios cuando (o a medida que) ocurra aquel de los siguientes sucesos que se produzca más tarde:
- (a) reconocimiento por la entidad de los ingresos ordinarios por la transferencia al cliente de los correspondientes bienes o servicios, y
 - (b) pago o promesa de pago por la entidad de la contraprestación (incluso si el pago se condiciona a un suceso futuro); esta promesa podría estar implícita en las prácticas comerciales habituales de la entidad.

Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de ejecución

- 73 El objetivo al asignar el precio de la transacción es que la entidad asigne ese precio a cada obligación de ejecución (o cada bien o servicio diferenciado) por un importe que represente el importe de la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios prometidos al cliente.**
- 74 Para cumplir el objetivo de la asignación, la entidad asignará el precio de la transacción a cada obligación de ejecución identificada en el contrato sobre la base del correspondiente precio de venta independiente, de acuerdo con los párrafos 76 a 80, excepto por lo especificado en los párrafos 81 a 83 (para asignar los descuentos) y los párrafos 84 a 86 (para asignar una contraprestación que incluya importes variables).
- 75 Los párrafos 76 a 86 no se aplican si un contrato contiene una sola obligación de ejecución. Sin embargo, los párrafos 84 a 86 pueden aplicarse si una entidad promete transferir una serie de bienes o servicios diferenciados identificados como una obligación de ejecución única de acuerdo con el párrafo 22, letra (b), y la contraprestación prometida incluye importes variables.

Asignación basada en los precios de venta independientes

- 76 Para asignar el precio de la transacción a cada obligación de ejecución sobre la base del correspondiente precio de venta independiente, la entidad determinará el precio de venta independiente, al comienzo del contrato, del bien o servicio diferenciado que subyace en cada obligación de ejecución del contrato y asignará el precio de la transacción en proporción a dichos precios de venta independientes.
- 77 El precio de venta independiente es el precio al que una entidad vendería por separado un bien o servicio prometido a un cliente. La mejor evidencia de un precio de venta independiente es el precio observable de un bien o servicio cuando la entidad lo vende de forma separada en circunstancias similares y a clientes parecidos. Un precio estipulado contractualmente o el precio de catálogo de un bien o servicio pueden ser el precio de venta independiente de dicho bien o servicio (si bien no se presumirá que lo son).
- 78 Si no existe un precio de venta independiente directamente observable, la entidad lo estimará por el importe que permitiría asignar el precio de la transacción cumpliendo el objetivo de la asignación indicado en el párrafo 73. Al estimar un precio de venta independiente, la entidad tendrá en cuenta toda la información (incluidas las condiciones de mercado, los factores específicos de la entidad y la información sobre el cliente o la clase de cliente) de la que pueda razonablemente disponer. Para ello, la entidad maximizará el uso de variables observables y aplicará los métodos de estimación de forma coherente en circunstancias similares.
- 79 Entre los métodos adecuados para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio se incluyen, sin limitarse a ellos, los siguientes:
- (a) Enfoque de evaluación del mercado ajustada: la entidad podría evaluar el mercado en el que vende bienes o servicios y estimar el precio que un cliente en dicho mercado estaría dispuesto a pagar por ellos. En el marco de este enfoque cabría también remitirse a los precios que los competidores de la entidad apliquen a productos o servicios similares y ajustar esos precios, según sea necesario, para reflejar los costes y márgenes de la entidad.
 - (b) Enfoque del coste esperado más un margen: la entidad podría calcular los costes en que prevé incurrir para satisfacer una obligación de ejecución y añadir seguidamente un margen adecuado para ese bien o servicio.
 - (c) Enfoque residual: la entidad puede estimar el precio de venta independiente por referencia al precio total de la transacción menos la suma de los precios de venta independientes observables de otros bienes o servicios prometidos en el contrato. No obstante, la entidad solo puede utilizar un enfoque residual para estimar, de acuerdo con el párrafo 78, el precio de venta independiente de un bien o servicio si se cumple uno de los criterios siguientes:
 - (i) que la entidad venda el mismo bien o servicio a diferentes clientes (al mismo tiempo o casi al mismo tiempo) por un amplio rango de importes (es decir, que el precio de venta es muy variable, porque no puede identificarse un precio de venta independiente representativo a partir de transacciones pasadas u otra evidencia observable), o
 - (ii) que la entidad no haya establecido todavía un precio para ese bien o servicio y este no haya sido vendido previamente de forma independiente (es decir, que el precio de venta es incierto).
- 80 Puede ser necesario utilizar una combinación de métodos para estimar los precios de venta independientes de los bienes o servicios prometidos en el contrato si dos o más de dichos bienes o servicios tienen precios de venta independientes muy variables o inciertos. Por ejemplo, una entidad puede utilizar un enfoque residual para estimar el precio de venta independiente agregado respecto de aquellos bienes o servicios prometidos cuyos precios de venta independientes sean muy variables o

incierto y, a continuación, utilizar otro método para estimar los precios de venta independientes de los bienes o servicios individuales integrados en dicho precio de venta independiente agregado estimado que se ha determinado mediante el enfoque residual. Cuando una entidad utilice una combinación de métodos para estimar el precio de venta independiente de cada bien o servicio prometido en el contrato, evaluará si la asignación del precio de la transacción utilizando esos precios de venta independientes estimados sería coherente con el objetivo de la asignación contemplado en el párrafo 73 y los requisitos para la estimación de los precios de venta independientes del párrafo 78.

Asignación de un descuento

- 81 Un cliente recibe un descuento por la compra de un grupo de bienes o servicios si la suma de los precios de venta independientes de los bienes o servicios prometidos en el contrato supera la contraprestación prometida en el contrato. Salvo que la entidad tenga evidencia observable, de acuerdo con el párrafo 82, de que el descuento en su totalidad está vinculado con una sola o varias de las obligaciones de ejecución de un contrato, pero no con todas ellas, la entidad asignará el descuento proporcionalmente a todas las obligaciones de ejecución del contrato. La asignación proporcional del descuento en esas circunstancias es consecuencia de la asignación por la entidad del precio de la transacción a cada obligación de ejecución sobre la base de los correspondientes precios de venta independientes de los bienes o servicios diferenciados subyacentes.
- 82 La entidad asignará un descuento en su totalidad a una o varias de las obligaciones de ejecución del contrato, pero no a todas ellas, si se cumplen todos los criterios siguientes:
- (a) que la entidad venda regularmente cada bien o servicio diferenciado (o cada grupo de bienes o servicios diferenciados) del contrato de forma independiente;
 - (b) que la entidad también venda regularmente y de forma independiente un grupo (o grupos) de algunos de esos bienes o servicios diferenciados con un descuento sobre los precios de venta independientes de los bienes o servicios de cada grupo, y
 - (c) que el descuento atribuible a cada grupo de bienes o servicios mencionado en el párrafo 82, letra (b), sea esencialmente el mismo que el descuento del contrato, y el análisis de los bienes o servicios de cada grupo proporcione evidencia observable de la obligación de ejecución (u obligaciones de ejecución) a la que corresponda la totalidad del descuento del contrato.
- 83 Si un descuento se asigna en su totalidad a una o más obligaciones de ejecución contenidas en el contrato de acuerdo con el párrafo 82, la entidad asignará el descuento antes de utilizar el enfoque residual para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio de acuerdo con el párrafo 79, letra (c).

Asignación de una contraprestación variable

- 84 La contraprestación variable prometida en un contrato puede atribuirse al contrato en su totalidad o a una parte específica de este, tal como una de las siguientes:
- (a) una o varias, pero no la totalidad, de las obligaciones de ejecución del contrato (por ejemplo, una prima puede estar supeditada a que una entidad transfiera un bien o servicio dentro de un plazo determinado), o
 - (b) uno o varios, pero no la totalidad, de los bienes o servicios diferenciados prometidos dentro de una serie de productos o servicios diferenciados que forme parte de una única obligación de ejecución de acuerdo con el párrafo 22, letra (b) (por ejemplo, la contraprestación prometida para el segundo año de un contrato de servicio de limpieza de dos años se incrementará en función de la evolución de un índice de inflación especificado).
- 85 La entidad asignará un importe variable (y los cambios posteriores de ese importe) en su totalidad a una obligación de ejecución o a un bien o servicio diferenciado que forme parte de una única obligación de ejecución de acuerdo con el párrafo 22, letra (b), si se cumplen los dos criterios siguientes:
- (a) que las condiciones del pago variable estén relacionadas específicamente con los esfuerzos de la entidad por satisfacer la obligación de ejecución o transferir el bien o servicio diferenciado (o con un resultado específico derivado de la satisfacción de la obligación de ejecución o la transferencia del bien o servicio diferenciado), y
 - (b) que la asignación del importe variable de la contraprestación en su totalidad a la obligación de ejecución o al bien o servicio diferenciado sea coherente con el objetivo de la asignación indicado en el párrafo 73, teniendo en cuenta todas las obligaciones de ejecución y condiciones de pago del contrato.
- 86 Se aplicarán los requisitos de asignación de los párrafos 73 a 83 para asignar el importe restante del precio de la transacción que no cumpla los criterios del párrafo 85.

Cambios en el precio de la transacción

- 87 Después del comienzo del contrato, el precio de la transacción puede cambiar por varias razones, entre ellas la resolución de sucesos inciertos u otros cambios en las circunstancias que modifican el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios prometidos.
- 88 La entidad asignará a las obligaciones de ejecución del contrato cualquier cambio posterior en el precio de la transacción sobre la misma base que al comienzo del contrato. Por consiguiente, la entidad no reasignará el precio de la transacción para reflejar los cambios en los precios de venta independientes después del comienzo del contrato. Los importes asignados a una obligación de ejecución satisfecha se reconocerán como ingresos ordinarios, o como reducción de los ingresos ordinarios, en el ejercicio en el que cambie el precio de la transacción.
- 89 La entidad asignará un cambio en el precio de la transacción íntegramente a una o varias, pero no la totalidad, de las obligaciones de ejecución o a uno o varios, pero no la totalidad, de los bienes o servicios diferenciados prometidos en una serie que forme parte de una única obligación de ejecución de acuerdo con el párrafo 22, letra (b), únicamente si se cumplen los criterios del párrafo 85 para la asignación de una contraprestación variable.
- 90 La entidad contabilizará un cambio en el precio de la transacción que se produzca como consecuencia de una modificación del contrato de acuerdo con los párrafos 18 a 21. No obstante, en el caso de un cambio en el precio de la transacción que se produzca después de una modificación del contrato, la entidad aplicará los párrafos 87 a 89 para asignar el cambio en el precio de la transacción de cualquiera de las siguientes formas que sea procedente:
- La entidad asignará el cambio en el precio de la transacción a las obligaciones de ejecución identificadas en el contrato antes de la modificación siempre y cuando, y en la medida en que, dicho cambio en el precio de la transacción sea atribuible a un importe de contraprestación variable prometido antes de la modificación y esta se contabilice de acuerdo con el párrafo 21, letra (a).
 - En todos los demás casos en los que la modificación no se haya contabilizado como un contrato separado de acuerdo con el párrafo 20, la entidad asignará el cambio en el precio de la transacción a las obligaciones de ejecución del contrato modificado (es decir, las obligaciones que estén total o parcialmente por satisfacer inmediatamente después de la modificación).

Costes del contrato

Costes incrementales de la obtención de un contrato

- 91 **La entidad reconocerá como un activo los costes incrementales de obtener un contrato con un cliente si la entidad espera recuperar dichos costes.**
- 92 Los costes incrementales de obtener un contrato son aquellos costes en que incurra la entidad para obtener un contrato con un cliente y en los que no habría incurrido si el contrato no se hubiera obtenido (por ejemplo, una comisión de venta).
- 93 Los costes de obtener un contrato en los que se habría incurrido independientemente de la obtención o no del contrato se reconocerán como un gasto cuando se incurra en ellos, a menos que sean explícitamente imputables al cliente con independencia de que se obtenga el contrato.
- 94 Como solución práctica, la entidad puede reconocer los costes incrementales de la obtención de un contrato como un gasto cuando incurra en ellos si el período de amortización del activo que, de otro modo, la entidad habría reconocido es de un año o menos.

Costes de cumplimiento de un contrato

- 95 **Si los costes soportados en el cumplimiento de un contrato con un cliente no están comprendidos en el ámbito de aplicación de otra Norma (por ejemplo, la NIC 2 *Existencias*, la NIC 16 *Inmovilizado material* o la NIC 38 *Activos intangibles*), la entidad solo reconocerá un activo por los costes soportados para cumplir el contrato cuando estos costes cumplan todos los criterios siguientes:**
- que los costes estén directamente relacionados con un contrato o con un contrato esperado que la entidad puede identificar de forma específica (por ejemplo, los costes relacionados con servicios que se prestarán a raíz de la renovación de un contrato existente o los costes de diseño de un activo que se transferirá en virtud de un contrato específico que aún no ha sido aprobado);

- (b) **que los costes generen o mejoren recursos de la entidad que se utilizarán para satisfacer (o para continuar satisfaciendo) obligaciones de ejecución en el futuro, y**
- (c) **que se espere recuperar los costes.**

- 96 En el caso de los costes soportados en el cumplimiento de un contrato con un cliente que estén dentro del ámbito de aplicación de otra Norma, la entidad los contabilizará de acuerdo con esas otras Normas.
- 97 Los costes directamente relacionados con un contrato (o un contrato esperado específico) incluyen cualquiera de los siguientes conceptos:
- (a) mano de obra directa (por ejemplo, sueldos y salarios de los empleados que prestan los servicios prometidos directamente al cliente);
 - (b) materiales directos (por ejemplo, suministros utilizados para prestar los servicios prometidos al cliente);
 - (c) asignaciones de costes que estén directamente relacionados con el contrato o las actividades del contrato (por ejemplo, costes de gestión y supervisión del contrato, seguros y amortización de herramientas, equipos y activos por derecho de uso utilizados en el cumplimiento del contrato);
 - (d) costes que son explícitamente imputables al cliente en virtud del contrato, y
 - (e) otros costes soportados solo porque la entidad ha celebrado el contrato (por ejemplo, pagos a subcontratistas).
- 98 La entidad reconocerá los siguientes costes como gastos cuando incurra en ellos:
- (a) costes generales y administrativos (a menos que dichos costes sean explícitamente imputables al cliente en virtud del contrato, en cuyo caso la entidad los evaluará de acuerdo con el párrafo 97);
 - (b) costes de materiales, mano de obra u otros recursos desperdiciados en el cumplimiento del contrato y que no se hayan reflejado en el precio del contrato;
 - (c) costes relacionados con obligaciones de ejecución contenidas en el contrato satisfechas o parcialmente satisfechas (es decir, costes que se refieren a la ejecución pasada), y
 - (d) costes con respecto a los cuales la entidad no puede distinguir si están relacionados con obligaciones de ejecución no satisfechas o con obligaciones de ejecución satisfechas (o parcialmente satisfechas).

Amortización y deterioro del valor

- 99 Un activo reconocido de acuerdo con los párrafos 91 o 95 se amortizará de una forma sistemática que sea coherente con la transferencia al cliente de los bienes o servicios con los que esté relacionado dicho activo. El activo puede estar relacionado con bienes o servicios que deban transferirse en virtud de un contrato esperado específico [tal como se describe en el párrafo 95, letra (a)].
- 100 La entidad actualizará la amortización para reflejar todo cambio significativo en el calendario esperado de transferencia al cliente de los bienes o servicios con los que esté relacionado el activo. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.
- 101 La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor en el resultado del ejercicio en la medida en que el importe en libros de un activo reconocido de acuerdo con los párrafos 91 o 95 supere:
- (a) el importe pendiente de la contraprestación que la entidad espera recibir a cambio de los bienes o servicios con los que está relacionado el activo; menos
 - (b) los costes que están relacionados directamente con el suministro de esos bienes o servicios y que no se han reconocido como gastos (véase el párrafo 97).
- 102 A efectos de la aplicación del párrafo 101 para determinar el importe de la contraprestación que la entidad espera recibir, esta se regirá por los principios para la determinación del precio de la transacción (con la salvedad de los requisitos de los párrafos 56 a 58, sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable) y ajustará ese importe a fin de reflejar los efectos del riesgo de crédito del cliente.
- 103 Antes de reconocer una pérdida por deterioro del valor de un activo reconocido de acuerdo con los párrafos 91 o 95, la entidad reconocerá cualquier pérdida por deterioro del valor de los activos relacionados con el contrato que se hayan reconocido de acuerdo con otra Norma (por ejemplo, la NIC 2, la NIC 16 y la NIC 38). Tras comprobar el deterioro del valor de acuerdo con el párrafo 101, la entidad incluirá el importe en libros resultante del activo reconocido de conformidad con los párrafos 91 o 95 en el importe en libros de la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca, a efectos de la aplicación de la NIC 36 *Deterioro del valor de los activos* a dicha unidad generadora de efectivo.

- 104 La entidad reconocerá en el resultado del ejercicio la reversión de la totalidad o parte de una pérdida por deterioro del valor reconocida previamente de acuerdo con el párrafo 101, cuando las condiciones del deterioro del valor dejen de existir o hayan mejorado. El importe en libros incrementado del activo no superará el importe que se habría determinado (previa deducción de amortizaciones) si no se hubiera reconocido previamente una pérdida por deterioro del valor.

Presentación

- 105 **Cuando alguna de las partes de un contrato haya ejecutado sus obligaciones, la entidad presentará el contrato en el estado de situación financiera como un activo por contrato o un pasivo por contrato, en función de la relación entre la ejecución de la entidad y el pago del cliente. La entidad presentará cualesquiera derechos incondicionales a una contraprestación por separado como cuenta a cobrar.**
- 106 Si el cliente paga una contraprestación, o la entidad tiene un derecho incondicional a recibir un importe en concepto de contraprestación (es decir, una cuenta a cobrar), antes de que la entidad transfiera un bien o servicio al cliente, la entidad presentará el contrato como un pasivo por contrato cuando el pago se realice o cuando el pago sea exigible (si esta fecha fuera anterior). Un pasivo por contrato es la obligación de una entidad de transferir a un cliente bienes o servicios por los cuales ha recibido del cliente una contraprestación (o por los cuales es exigible al cliente un importe en concepto de contraprestación).
- 107 Si una entidad ejecuta sus obligaciones transfiriendo bienes o servicios al cliente antes de que este pague la contraprestación o antes de que sea exigible el pago, la entidad presentará el contrato como un activo por contrato, excluyendo cualquier importe que se haya presentado como una cuenta a cobrar. Un activo por contrato es el derecho de una entidad a una contraprestación a cambio de los bienes o servicios que la entidad ha transferido a un cliente. La entidad comprobará cualquier deterioro del valor de los activos por contratos de acuerdo con la NIIF 9. El deterioro de valor de un activo por contrato se valorará, presentará y revelará de la misma forma que un activo financiero que esté dentro del ámbito de aplicación de la NIIF 9 [véase también el párrafo 113, letra (b)].
- 108 Una cuenta a cobrar representa un derecho incondicional a contraprestación de una entidad. Un derecho a contraprestación es incondicional si solo se requiere el paso del tiempo para que el pago de esa contraprestación sea exigible. Por ejemplo, la entidad reconocerá una cuenta a cobrar si tiene un derecho presente al pago, aun cuando ese importe pueda ser objeto de reembolso en el futuro. La entidad contabilizará una cuenta a cobrar de acuerdo con la NIIF 9. En el reconocimiento inicial de una cuenta a cobrar derivada de un contrato con un cliente, cualquier diferencia entre la valoración de la cuenta a cobrar de acuerdo con la NIIF 9 y el correspondiente importe de ingresos ordinarios reconocido se presentará como gasto (por ejemplo, como una pérdida por deterioro del valor).
- 109 Aunque esta Norma utiliza los términos «activo por contrato» y «pasivo por contrato», no prohíbe que las entidades utilicen designaciones alternativas de dichas partidas en el estado de situación financiera. Si una entidad utiliza una designación alternativa de un activo por contrato, proporcionará información suficiente para que los usuarios de los estados financieros distingan entre cuentas a cobrar y activos por contratos.

Información a revelar

- 110 **El objetivo de los requisitos de información es que la entidad revele información suficiente que permita a los usuarios de los estados financieros comprender la naturaleza, el importe, el calendario y la incertidumbre de los ingresos ordinarios y los flujos de efectivo que se derivan de contratos con clientes. Para lograr ese objetivo, la entidad revelará información cualitativa y cuantitativa sobre todos los aspectos siguientes:**
- (a) **sus contratos con clientes (véanse los párrafos 113 a 122);**
 - (b) **los juicios profesionales significativos, y los cambios en dichos juicios, realizados al aplicar esta Norma a dichos contratos (véanse los párrafos 123 a 126), y**
 - (c) **cualesquiera activos reconocidos por los costes para obtener o cumplir un contrato con un cliente de acuerdo con los párrafos 91 o 95 (véanse los párrafos 127 a 128).**
- 111 La entidad considerará el nivel de detalle necesario para satisfacer el objetivo de revelación de información y el énfasis que debe poner en cada uno de los diversos requisitos. Deberá agregar o desagregar la información a revelar de manera que no se enmascare la información útil debido a la inclusión de una gran cantidad de detalles insignificantes o a la agregación de elementos que presenten características sustancialmente diferentes.
- 112 La entidad no necesita revelar información de acuerdo con esta Norma si ha proporcionado esa información de acuerdo con otra Norma.

Contratos con clientes

- 113 La entidad revelará todos los importes siguientes referidos al ejercicio, a menos que dichos importes se presenten por separado en el estado del resultado global de acuerdo con otras Normas:
- (a) ingresos ordinarios reconocidos procedentes de contratos con clientes, que la entidad revelará por separado de sus otras fuentes de ingresos ordinarios, y
 - (b) cualquier pérdida por deterioro del valor reconocida (de acuerdo con la NIIF 9) sobre cuentas a cobrar o activos por contratos que se deriven de los contratos de la entidad con clientes, que la entidad revelará por separado de las pérdidas por deterioro del valor derivadas de otros contratos.

Desagregación de los ingresos ordinarios

- 114 La entidad desagregará los ingresos ordinarios reconocidos procedentes de contratos con clientes en categorías que muestren cómo la naturaleza, el importe, el calendario y la incertidumbre de los ingresos ordinarios y flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos. La entidad aplicará las directrices de los párrafos B87 a B89 al seleccionar las categorías que utilizará para desagregar los ingresos ordinarios.
- 115 Además, la entidad revelará información suficiente para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender la relación entre la información revelada sobre los ingresos ordinarios desagregados (de acuerdo con el párrafo 114) y la información sobre los ingresos ordinarios que se revela en relación con cada segmento sobre el que debe informarse si la entidad aplica la NIIF 8 *Segmentos operativos*.

Saldos de contratos

- 116 La entidad revelará la siguiente información:
- (a) los saldos de apertura y de cierre de las cuentas a cobrar, activos por contratos y pasivos por contratos que se deriven de contratos con clientes, si no se presentan o revelan por separado en otra parte;
 - (b) los ingresos ordinarios reconocidos en el ejercicio que estuvieran incluidos en el saldo de los pasivos por contratos al comienzo del ejercicio, y
 - (c) los ingresos ordinarios reconocidos en el ejercicio derivados de obligaciones de ejecución satisfechas (o parcialmente satisfechas) en ejercicios anteriores (por ejemplo, cambios en el precio de la transacción).
- 117 La entidad explicará de qué manera está relacionado el momento en que satisface sus obligaciones de ejecución [véase el párrafo 119, letra (a)] con el momento habitual del pago [véase el párrafo 119, letra (b)] y el efecto que estos factores tienen sobre los saldos de los activos por contratos y los pasivos por contratos. En la explicación facilitada puede utilizarse información cualitativa.
- 118 La entidad facilitará una explicación de los cambios significativos en los saldos de los activos por contratos y los pasivos por contratos durante el ejercicio. La explicación incluirá información cualitativa y cuantitativa. Los siguientes son ejemplos de cambios en los saldos de los activos por contratos y los pasivos por contratos de la entidad:
- (a) cambios debidos a combinaciones de negocios;
 - (b) ajustes acumulados de los ingresos ordinarios que afectan al correspondiente activo o pasivo por contrato, incluidos los ajustes que resultan de un cambio en la medición de la progresión, un cambio en una estimación del precio de la transacción (incluidos los cambios en la evaluación en cuanto a la existencia de limitaciones de la estimación de la contraprestación variable) o una modificación de contrato;
 - (c) deterioro del valor de un activo por contrato;
 - (d) un cambio en el tiempo necesario para que un derecho a contraprestación pase a ser incondicional (es decir, para que un activo por contrato se reclasifique como cuenta a cobrar), y
 - (e) un cambio en el tiempo necesario para que se satisfaga una obligación de ejecución (es decir, para el reconocimiento de ingresos ordinarios derivados de un pasivo por contrato).

Obligaciones de ejecución

- 119 La entidad revelará información sobre sus obligaciones de ejecución resultantes de contratos con clientes, incluida una descripción de todos los aspectos siguientes:
- (a) cuándo satisface habitualmente la entidad sus obligaciones de ejecución (por ejemplo, en el momento del envío, en el momento de la entrega, a medida que se prestan los servicios o cuando

- finaliza la prestación), incluyendo cuándo se satisfacen las obligaciones de ejecución en un acuerdo de facturación con entrega diferida;
- (b) las condiciones de pago significativas (por ejemplo, cuándo es habitualmente exigible el pago, si el contrato tiene un componente de financiación significativo, si el importe de la contraprestación es variable y si la estimación de la contraprestación variable está habitualmente sujeta a alguna limitación de acuerdo con los párrafos 56 a 58);
 - (c) la naturaleza de los bienes o servicios que la entidad haya prometido transferir, destacando cualquier obligación de ejecución consistente en organizar la transferencia de bienes o servicios por un tercero (es decir, si la entidad actúa como agente);
 - (d) las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares, y
 - (e) los tipos de garantías y las obligaciones conexas.

Precio de la transacción asignado a las obligaciones de ejecución pendientes

- 120 La entidad revelará la siguiente información sobre sus obligaciones de ejecución pendientes:
- (a) el importe agregado del precio de la transacción asignado a las obligaciones de ejecución que están total o parcialmente por satisfacer al cierre del ejercicio, y
 - (b) una explicación de cuándo espera la entidad reconocer como ingresos ordinarios el importe revelado de acuerdo con el párrafo 120, letra (a), que la entidad ofrecerá de alguna de las siguientes formas:
 - (i) de forma cuantitativa, utilizando las bandas temporales que resulten más adecuadas a la duración de las obligaciones de ejecución pendientes, o
 - (ii) utilizando información cualitativa.
- 121 Como solución práctica, la entidad no necesita revelar la información del párrafo 120 respecto de una obligación de ejecución si se cumple una de las siguientes condiciones:
- (a) que la obligación de ejecución forme parte de un contrato que tenga una duración inicial esperada de un año o menos, o
 - (b) que la entidad reconozca los ingresos ordinarios derivados de la satisfacción de la obligación de ejecución de acuerdo con el párrafo B16.
- 122 La entidad explicará desde una óptica cualitativa si está aplicando la solución práctica del párrafo 121 y si alguna contraprestación de contratos con clientes no está incluida en el precio de la transacción ni, por tanto, en la información revelada de acuerdo con el párrafo 120. Por ejemplo, una estimación del precio de la transacción no incluiría los importes estimados de la contraprestación variable que estén sujetos a limitaciones (véanse los párrafos 56 a 58).

Juicios profesionales significativos en la aplicación de esta Norma

- 123 La entidad revelará los juicios profesionales, y los cambios en ellos, realizados al aplicar esta Norma que afecten de forma significativa a la determinación del importe y calendario de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes. En particular, la entidad explicará los juicios profesionales, y los cambios en ellos, realizados al determinar lo siguiente:
- (a) el momento en que se satisfacen las obligaciones de ejecución (véanse los párrafos 124 y 125), y
 - (b) el precio de la transacción y los importes asignados a las obligaciones de ejecución (véase el párrafo 126).

Determinación del momento en que se satisfacen las obligaciones de ejecución

- 124 En relación con las obligaciones de ejecución que una entidad satisfaga a lo largo del tiempo, la entidad revelará lo siguiente:
- (a) los métodos utilizados para reconocer los ingresos ordinarios (por ejemplo, una descripción de los métodos basados en el producto o en los insumos utilizados y de la manera en que estos métodos se apliquen), y
 - (b) una explicación de por qué los métodos utilizados proporcionan una representación fiel de la transferencia de bienes o servicios.
- 125 En relación con las obligaciones de ejecución que se satisfagan en un momento determinado, la entidad revelará los juicios profesionales significativos realizados al evaluar cuándo obtiene un cliente el control de los bienes o servicios prometidos.

Determinación del precio de la transacción y los importes asignados a las obligaciones de ejecución

- 126 La entidad revelará información sobre los métodos, variables y supuestos utilizados para lo siguiente:
- (a) determinar el precio de la transacción, lo que incluye, sin limitarse a ello, estimar la contraprestación variable, ajustar la contraprestación para tener en cuenta los efectos del valor temporal del dinero y valorar la contraprestación distinta del efectivo;
 - (b) evaluar si una estimación de la contraprestación variable está sujeta a limitaciones;
 - (c) asignar el precio de la transacción, lo que incluye estimar los precios de venta independientes de los bienes o servicios prometidos y asignar los descuentos y la contraprestación variable a una parte específica del contrato (si procede), y
 - (d) valorar las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares.

Activos reconocidos por los costes para obtener o cumplir un contrato con un cliente

- 127 La entidad describirá lo siguiente:
- (a) los juicios profesionales realizados a la hora de determinar el importe de los costes en que se haya incurrido para obtener o cumplir un contrato con un cliente (de acuerdo con los párrafos 91 o 95), y
 - (b) el método que utiliza para determinar la amortización en cada ejercicio.
- 128 La entidad revelará la siguiente información:
- (a) los saldos de cierre de los activos reconocidos por los costes en que se haya incurrido para obtener o cumplir un contrato con un cliente (de acuerdo con los párrafos 91 o 95), por categoría principal de activos (por ejemplo, costes para obtener contratos con clientes, costes precontractuales y costes de establecimiento de los contratos), y
 - (b) el importe de amortización y cualquier pérdida por deterioro del valor reconocida en el ejercicio.

Soluciones prácticas

- 129 Si una entidad opta por utilizar la solución práctica del párrafo 63 (sobre la existencia de un componente de financiación significativo) o del párrafo 94 (sobre los costes incrementales de obtener un contrato), deberá revelar ese hecho.

Apéndice A

Definiciones de términos

Este apéndice es parte integrante de la Norma.

Contrato	Un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles.
Activo por contrato	El derecho de una entidad a una contraprestación a cambio de bienes o servicios que la entidad ha transferido a un cliente cuando ese derecho está condicionado a algo distinto del paso del tiempo (por ejemplo, la ejecución futura de la entidad).
Pasivo por contrato	La obligación de una entidad de transferir a un cliente bienes o servicios por los cuales ha recibido del cliente una contraprestación (o el importe es exigible al cliente).
Cliente	Una parte que ha acordado contractualmente con una entidad la obtención, a cambio de una contraprestación, de bienes o servicios que son un producto de las actividades ordinarias de la entidad.
Ingresos	Incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del ejercicio en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como disminuciones de los pasivos, que dan como resultado un aumento del patrimonio neto y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios.
Obligación de ejecución	La promesa contenida en un contrato con un cliente de transferir a este: <ul style="list-style-type: none"> (a) un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) diferenciado, o (b) una serie de bienes o servicios diferenciados que sean prácticamente iguales y que se atengan al mismo patrón de transferencia al cliente.
Ingresos ordinarios	Ingresos que surgen en el curso de las actividades ordinarias de una entidad.
Precio de venta independiente (de un bien o servicio)	El precio al que una entidad vendería por separado un bien o servicio prometido a un cliente .
Precio de la transacción (de un contrato con un cliente)	El importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios prometidos a un cliente, con exclusión de los importes cobrados por cuenta de terceros.

Apéndice B

Guía de aplicación

Este apéndice es parte integrante de la Norma. Describe la aplicación de los párrafos 1 a 129 y tiene el mismo valor que el resto de apartados de la Norma.

- B1 Esta guía de aplicación está organizada en las categorías siguientes:
- (a) obligaciones de ejecución satisfechas a lo largo del tiempo (párrafos B2 a B13);
 - (b) métodos de medición de la progresión hacia el cumplimiento completo de una obligación de ejecución (párrafos B14 a B19);
 - (c) venta con derecho a devolución (párrafos B20 a B27);
 - (d) garantías (párrafos B28 a B33);
 - (e) actuación como principal o agente (párrafos B34 a B38);
 - (f) opciones del cliente respecto a bienes o servicios adicionales (párrafos B39 a B43);
 - (g) derechos no ejercidos de los clientes (párrafos B44 a B47);
 - (h) comisiones iniciales no reembolsables (y algunos costes conexos) (párrafos B48 a B51);
 - (i) concesión de licencias (párrafos B52 a B63B);
 - (j) acuerdos de recompra (párrafos B64 a B76);
 - (k) acuerdos de consignación (párrafos B77 y B78);
 - (l) acuerdos de facturación con entrega diferida (párrafos B79 a B82);
 - (m) aceptación del cliente (párrafos B83 a B86), y
 - (n) información a revelar sobre ingresos ordinarios desagregados (párrafos B87 a B89).

Obligaciones de ejecución satisfechas a lo largo del tiempo

- B2 De acuerdo con el párrafo 35, una obligación de ejecución se satisface a lo largo del tiempo si se cumple alguno de los siguientes criterios:
- (a) que el cliente reciba y consuma simultáneamente los beneficios proporcionados por la ejecución de la entidad a medida que esta la lleve a cabo (véanse los párrafos B3 y B4);
 - (b) que la ejecución de la entidad cree o mejore un activo (por ejemplo, trabajos en curso) que el cliente controle a medida que el activo se cree o mejore (véase el párrafo B5), o
 - (c) que la ejecución de la entidad no cree un activo con un uso alternativo para ella (véanse los párrafos B6 a B8) y la entidad tenga un derecho exigible al pago de lo ejecutado hasta la fecha (véanse los párrafos B9 a B13).

Recepción y consumo simultáneos de los beneficios proporcionados por la ejecución de la entidad [párrafo 35, letra (a)]

- B3 En lo que respecta a ciertos tipos de obligaciones de ejecución, resultará sencillo evaluar si un cliente recibe los beneficios de la ejecución de la entidad a medida que esta la lleva a cabo y consume simultáneamente esos beneficios a medida que los recibe. A modo de ejemplo cabe citar los servicios regulares o recurrentes (tales como un servicio de limpieza), en los que la recepción y el consumo simultáneo por el cliente de los beneficios de la ejecución de la entidad pueden apreciarse fácilmente.
- B4 En el caso de otros tipos de obligaciones de ejecución, la entidad puede no ser capaz de determinar fácilmente si un cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios de la ejecución de la entidad a medida que esta la lleva a cabo. En esas circunstancias, una obligación de ejecución se satisface a lo largo del tiempo si la entidad determina que otra entidad no necesitaría rehacer en gran medida el trabajo por ella realizado hasta la fecha, en caso de que esa otra entidad tuviera que cumplir la parte pendiente de la obligación de ejecución frente al cliente. A la hora de determinar si otra entidad tendría o no que rehacer en gran medida el trabajo por ella realizado hasta la fecha, la entidad deberá:
- (a) pasar por alto las posibles restricciones contractuales o limitaciones prácticas que impedirían que transfiriera la parte pendiente de la obligación de ejecución a otra entidad, y

- (b) suponer que otra entidad que cumpliera la parte pendiente de la obligación de ejecución no tendría el beneficio de ningún activo que esté actualmente controlado por la entidad y que seguiría estando controlado por ella si la obligación de ejecución se transfiriera a otra entidad.

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

- B5 A la hora de determinar si un cliente controla un determinado activo a medida que se crea o mejora, de acuerdo con el párrafo 35, letra (b), la entidad aplicará los requisitos de control de los párrafos 31 a 34 y 38. El activo que se cree o mejore (por ejemplo, un activo relativo a trabajos en curso) puede ser tangible o intangible.

La ejecución por la entidad no crea un activo con un uso alternativo [párrafo 35, letra (c)]

- B6 Al evaluar si un activo tiene un uso alternativo para ella, de acuerdo con el párrafo 36, la entidad considerará los efectos de las restricciones contractuales y limitaciones de orden práctico sobre su capacidad para orientar fácilmente ese activo hacia otro uso, tal como su venta a otro cliente. La posibilidad de que se rescinda el contrato con el cliente no es una consideración pertinente para determinar si la entidad podría orientar fácilmente ese activo hacia otro uso.
- B7 Toda restricción contractual sobre la capacidad de una entidad para orientar un activo hacia otro uso deberá ser de carácter sustantivo para que el activo no tenga un uso alternativo para la entidad. Una restricción contractual es de carácter sustantivo si un cliente puede hacer valer sus derechos en relación con el activo prometido en caso de que la entidad intente orientar el activo hacia otro uso. En cambio, una restricción contractual no es de carácter sustantivo si, por ejemplo, un activo es, en gran medida, intercambiable por otros activos que la entidad puede transferir a otro cliente sin vulnerar el contrato y sin incurrir en costes importantes en los que, de otro modo, no habría incurrido en relación con dicho contrato.
- B8 Existe una limitación práctica sobre la capacidad de una entidad de orientar un activo hacia otro uso si para ello la entidad incurriera en pérdidas económicas significativas. Podría producirse una pérdida económica significativa porque la entidad soportara costes elevados para adaptar el activo o solo pudiera venderlo con pérdidas importantes. Por ejemplo, una entidad puede verse limitada en la práctica a la hora de reorientar activos que tengan especificaciones de diseño exclusivas para un cliente o que se encuentren en zonas remotas.

Derecho al pago de lo ejecutado hasta la fecha [párrafo 35, letra (c)]

- B9 De acuerdo con el párrafo 37, la entidad tendría derecho al pago de lo ejecutado hasta la fecha si tuviera derecho a un importe que al menos la compensase por lo ejecutado hasta la fecha en caso de que el cliente u otra parte rescindiera el contrato por razones distintas de la falta de ejecución de lo prometido por parte de la entidad. Un importe que compensaría a una entidad por lo ejecutado hasta la fecha sería un importe que se aproximase al precio de venta de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha (por ejemplo, recuperación de los costes soportados por una entidad para satisfacer la obligación de ejecución más un margen de ganancia razonable) y no únicamente la compensación por el lucro cesante potencial de la entidad en caso de que el contrato fuera rescindido. La compensación por un margen de ganancia razonable no debe necesariamente ser igual al margen de ganancia previsto si el contrato se cumpliera según lo prometido, pero la entidad debe tener derecho a una compensación equivalente a uno de los siguientes importes:
- (a) una fracción del margen de ganancia previsto en el contrato que refleje razonablemente el alcance de lo ejecutado por la entidad con arreglo al contrato antes de su rescisión por el cliente (u otra parte), o
- (b) un rendimiento razonable sobre el coste del capital de la entidad en relación con contratos similares (o el margen de explotación habitual de la entidad en relación con contratos similares) si el margen específico del contrato es superior al rendimiento que la entidad genera habitualmente por contratos similares.
- B10 El derecho de una entidad al pago de lo ejecutado hasta la fecha no constituye necesariamente un derecho incondicional presente al pago. En muchos casos, la entidad solo tendrá derecho incondicional al pago al alcanzarse un hito acordado o una vez se haya satisfecho plenamente la obligación de ejecución. Al evaluar si tiene derecho al pago de lo ejecutado hasta la fecha, la entidad determinará si tendría un derecho exigible a reclamar o conservar el pago de lo ejecutado hasta la fecha si el contrato se rescindiera antes de su finalización por razones distintas de la falta de ejecución de lo prometido por parte de la entidad.
- B11 Con arreglo a algunos contratos, el cliente puede tener derecho a rescindir el contrato únicamente en determinados momentos durante su vigencia o puede no tener derecho en absoluto a rescindir el contrato. Si un cliente pretende rescindir un contrato sin tener derecho a ello en ese momento (incluido el caso de que el cliente incumpla sus obligaciones según lo prometido), el contrato (u otras disposiciones legales)

podría facultar a la entidad para seguir transfiriendo al cliente los bienes o servicios prometidos en el contrato y exigir al cliente que pagase la contraprestación prometida a cambio de dichos bienes o servicios. En tales circunstancias, la entidad tendrá derecho al pago de lo ejecutado hasta la fecha, puesto que tendrá derecho a seguir cumpliendo sus obligaciones con arreglo al contrato y exigir al cliente que cumpla las suyas (entre ellas, el pago de la contraprestación prometida).

- B12 A la hora de determinar la existencia y exigibilidad de un derecho al pago de lo ejecutado hasta la fecha, la entidad deberá evaluar las condiciones contractuales, así como cualquier disposición o precedente legal que pueda completar o anular las condiciones contractuales. Ello comportará determinar si:
- (a) las disposiciones legales, la práctica administrativa o los precedentes legales confieren a la entidad un derecho al pago de lo ejecutado hasta la fecha, aun cuando ese derecho no se especifique en el contrato celebrado con el cliente;
 - (b) los precedentes legales pertinentes indican que derechos similares al pago de lo ejecutado hasta la fecha en contratos similares no tienen efecto jurídico vinculante, o
 - (c) la práctica comercial habitual de la entidad de optar por no hacer valer un derecho al pago ha dado lugar a que dicho derecho deje de ser exigible en ese entorno jurídico. No obstante, con independencia de que la entidad pueda optar por renunciar a su derecho al pago en contratos similares, la entidad seguiría teniendo derecho al pago de lo ejecutado hasta la fecha, siempre que, en el contrato con el cliente, ese derecho siguiera siendo exigible.
- B13 El calendario de pagos establecido en un contrato no indica necesariamente si la entidad tiene un derecho exigible al pago de lo ejecutado hasta la fecha. Si bien el calendario de pagos establecido en un contrato especifica el momento y el importe de la contraprestación que debe abonar un cliente, podría no acreditar el derecho de la entidad al pago de lo ejecutado hasta la fecha. Ello se debe a que, por ejemplo, el contrato podría especificar que la contraprestación recibida del cliente es reembolsable por razones distintas de la falta de ejecución de lo prometido en el contrato.

Métodos de medición de la progresión hacia el cumplimiento completo de una obligación de ejecución

- B14 Los métodos que pueden utilizarse para medir la progresión de una entidad hacia el cumplimiento completo de una obligación de ejecución satisfecha a lo largo del tiempo, de acuerdo con los párrafos 35 a 37, incluyen los siguientes:
- (a) métodos basados en el producto (véanse los párrafos B15 a B17), y
 - (b) métodos basados en los insumos (véanse los párrafos B18 y B19).

Métodos basados en el producto

- B15 Los métodos basados en el producto reconocen los ingresos ordinarios a partir de mediciones directas del valor para el cliente de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha en relación con los bienes o servicios pendientes prometidos en el contrato. Incluyen métodos tales como estudios de lo ejecutado hasta la fecha, evaluaciones de los resultados obtenidos, hitos alcanzados, tiempo transcurrido y unidades producidas o entregadas. Cuando una entidad evalúe si aplicar un método basado en el producto para medir su progresión, considerará si el producto seleccionado refleja fielmente la ejecución de la entidad de cara a la satisfacción completa de la obligación de ejecución. Un método basado en el producto no proporcionará una fiel representación de la ejecución de la entidad si el producto seleccionado no mide algunos de los bienes o servicios cuyo control se ha transferido al cliente. Por ejemplo, los métodos basados en las unidades producidas o unidades entregadas no reflejarán fielmente la ejecución de la entidad para satisfacer una obligación de ejecución si, al final del ejercicio, la ejecución de la entidad ha generado trabajos en curso o bienes terminados que el cliente controla y que no están incluidos en la valoración del producto.
- B16 A modo de solución práctica, si una entidad tiene derecho a una contraprestación de un cliente por un importe que se corresponda directamente con el valor para el cliente de lo ejecutado por la entidad hasta la fecha (por ejemplo, un contrato de servicios en el que una entidad facture un importe fijo por cada hora de servicio prestado), la entidad podrá reconocer ingresos ordinarios por el importe que tenga derecho a facturar.
- B17 Los métodos basados en el producto presentan el inconveniente de que los productos utilizados para medir la progresión pueden no ser directamente observables y la información necesaria para aplicarlos puede no estar disponible sin un coste excesivo. Por tanto, puede ser necesario un método basado en los insumos.

Método basado en los insumos

- B18 Los métodos basados en los insumos reconocen los ingresos ordinarios sobre la base de los esfuerzos o los insumos que haya destinado la entidad a satisfacer la obligación de ejecución (por ejemplo, recursos consumidos, horas de trabajo empleadas, costes soportados, tiempo transcurrido u horas máquina empleadas) en relación con los insumos totales previstos para satisfacer la obligación de ejecución. Si los esfuerzos o los insumos de la entidad se distribuyen de forma equilibrada a lo largo del período de ejecución, puede ser conveniente que la entidad reconozca los ingresos ordinarios de forma lineal.
- B19 Una deficiencia de los métodos basados en los insumos es que puede no haber una relación directa entre los insumos de una entidad y la transferencia del control de los bienes o servicios a un cliente. Por tanto, la entidad excluirá, en todo método basado en los insumos, los efectos de cualesquiera insumos que, de acuerdo con el objetivo de medición de la progresión establecido en el párrafo 39, no reflejen la ejecución por la entidad de la transferencia del control de los bienes o servicios al cliente. Por ejemplo, cuando se utilice un método basado en los costes, puede resultar necesario un ajuste en la medición de la progresión, en las siguientes circunstancias:
- (a) Cuando un coste soportado no contribuya a la progresión de una entidad de cara a satisfacer la obligación de ejecución. Por ejemplo, una entidad no reconocerá ingresos ordinarios sobre la base de costes soportados que sean atribuibles a importantes ineficiencias en la ejecución de la entidad y que no se reflejaran en el precio del contrato (por ejemplo, los costes ocasionados por cantidades imprevistas de desperdicio de materiales, mano de obra u otros recursos y en los que se haya incurrido para satisfacer la obligación de ejecución).
 - (b) Cuando un coste soportado no sea proporcionado a la progresión de una entidad de cara a satisfacer la obligación de ejecución. En tal caso, la mejor representación de la ejecución de la entidad puede obtenerse ajustando el método basado en los insumos a fin de reconocer los ingresos ordinarios solo en la medida de los costes soportados. Por ejemplo, puede obtenerse una fiel representación de la ejecución de una entidad reconociendo ingresos ordinarios por un importe igual al coste de un bien utilizado para satisfacer una obligación de ejecución, si la entidad espera, al comienzo del contrato, que se cumplan todas las siguientes condiciones:
 - (i) que el bien no sea un bien diferenciado;
 - (ii) que el cliente vaya a obtener el control del bien mucho antes de recibir servicios relacionados con dicho bien;
 - (iii) que el coste del bien transferido sea significativo en relación con el total de costes esperados para satisfacer completamente la obligación de ejecución, y
 - (iv) que la entidad obtenga el bien de un tercero y no tenga una intervención significativa en su diseño y fabricación (aunque la entidad actúe en calidad de principal, de acuerdo con los párrafos B34 a B38).

Venta con derecho a devolución

- B20 Con arreglo a algunos contratos, la entidad transfiere el control de un producto a un cliente y le concede también el derecho a devolver el producto por diversas razones (tales como insatisfacción con el producto) y a recibir cualquier combinación de lo siguiente:
- (a) el reembolso total o parcial de toda contraprestación pagada;
 - (b) un crédito que pueda detrarse de los importes adeudados, o que se adeudarán, a la entidad, y
 - (c) otro producto en su lugar.
- B21 Para contabilizar la transferencia de productos con derecho a devolución (y algunos servicios que están sujetos a reembolso), la entidad reconocerá todo lo siguiente:
- (a) ingresos ordinarios por los productos transferidos, por un importe igual a la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho (por tanto, no se reconocerán ingresos ordinarios por los productos cuya devolución se espere);
 - (b) un pasivo por reembolso, y
 - (c) un activo (y el correspondiente ajuste del coste de las ventas) por su derecho a recuperar de los clientes los productos al liquidar el pasivo por reembolso.
- B22 La promesa de una entidad de estar dispuesta a aceptar la devolución de un producto durante el período de devolución no se contabilizará como una obligación de ejecución añadida a la obligación de proporcionar el reembolso.
- B23 La entidad aplicará los requisitos de los párrafos 47 a 72 (incluidos los relativos a las limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable de los párrafos 56 a 58), a fin de determinar el importe de la contraprestación a la que espera tener derecho (es decir, excluyendo los productos cuya devolución espere). En relación con los importes recibidos (o por recibir) a los que no espere tener derecho, la entidad

no reconocerá ingresos ordinarios cuando transfiera los productos a los clientes, sino que reconocerá esos importes recibidos (o por recibir) como un pasivo por reembolso. Posteriormente, al final de cada ejercicio, la entidad deberá actualizar su estimación de los importes a los que espera tener derecho a cambio de los productos transferidos y efectuará el correspondiente cambio en el precio de la transacción y, por tanto, en el importe de los ingresos ordinarios reconocidos.

- B24 La entidad deberá actualizar la valoración del pasivo por reembolso al final de cada ejercicio para atender a los cambios en las expectativas sobre el importe de los reembolsos. La entidad reconocerá los ajustes correspondientes como ingresos ordinarios (o reducciones de ingresos ordinarios).
- B25 Un activo reconocido por el derecho de la entidad a recuperar productos de un cliente al liquidar un pasivo por reembolso se valorará inicialmente con referencia al importe en libros anterior de los productos (por ejemplo, existencias) menos cualesquiera costes previstos por la recuperación de dichos productos (incluida la posible disminución del valor para la entidad de los productos devueltos). Al final de cada ejercicio, la entidad actualizará la valoración del activo en función de los cambios en las expectativas sobre la devolución de productos. La entidad presentará el activo y, por separado, el pasivo por reembolso.
- B26 El cambio por los clientes de un producto por otro del mismo tipo, calidad, estado y precio (por ejemplo, un color o tamaño por otro) no se considerarán devoluciones a efectos de la aplicación de esta Norma.
- B27 Los contratos con arreglo a los cuales el cliente puede devolver un producto defectuoso a cambio de otro en buen estado se evaluarán de conformidad con las directrices sobre garantías definidas en los párrafos B28 a B33.

Garantías

- B28 Es habitual que una entidad proporcione una garantía (de conformidad con el contrato, la legislación o las prácticas comerciales habituales de la entidad) en relación con la venta de un producto (ya se trate de un bien o un servicio). La naturaleza de la garantía puede variar de forma significativa según los sectores y los contratos. Algunas garantías proporcionan al cliente la seguridad de que el producto correspondiente funcionará según lo previsto por las partes, dado que se ajusta a las especificaciones acordadas. Otras garantías proporcionan al cliente un servicio, además de la seguridad de que el producto se ajusta a las especificaciones acordadas.
- B29 Si un cliente tiene la opción de adquirirla por separado (por ejemplo, porque la garantía se negocia o su precio se fija por separado), la garantía constituirá un servicio diferenciado, pues la entidad promete prestar el servicio al cliente, adicionalmente al producto cuya funcionalidad se describe en el contrato. En tales casos, la entidad contabilizará la garantía prometida como una obligación de ejecución, de conformidad con los párrafos 22 a 30, y asignará una parte del precio de la transacción a dicha obligación de ejecución, de conformidad con los párrafos 73 a 86.
- B30 Si un cliente no tiene la opción de adquirir la garantía por separado, la entidad la contabilizará de conformidad con la NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes*, a menos que la garantía prometida, o parte de la misma, proporcione al cliente un servicio, además de la seguridad de que el producto se ajusta a las especificaciones acordadas.
- B31 Al evaluar si una garantía proporciona a un cliente un servicio, además de la seguridad de que el producto cumple las especificaciones acordadas, la entidad deberá tener en cuenta factores tales como:
- (a) Si la garantía constituye un requisito legal: si la entidad está obligada por ley a prestar una garantía, la existencia de dicha disposición legal indica que la garantía prometida no constituye una obligación de ejecución, pues normalmente el objeto de tales requisitos es proteger a los clientes frente al riesgo de adquirir productos defectuosos.
 - (b) La duración del período de cobertura de la garantía: cuanto más largo sea el período de cobertura, mayores probabilidades habrá de que la garantía prometida constituya una obligación de ejecución, pues más probable será que proporcione un servicio, además de la seguridad de que el producto se ajusta a las especificaciones acordadas.
 - (c) La naturaleza de las tareas que la entidad promete realizar: si es necesario que la entidad lleve a cabo tareas específicas para proporcionar la seguridad de que un producto se ajusta a las especificaciones acordadas (por ejemplo, el servicio de expedición de vuelta de un producto defectuoso), es probable que dichas tareas no den lugar a una obligación de ejecución.
- B32 Si una garantía, o parte de ella, proporciona al cliente un servicio, además de la seguridad de que el producto se ajusta a las especificaciones acordadas, el servicio prometido constituirá una obligación de ejecución. Por tanto, la entidad deberá asignar el precio de la transacción al producto y al servicio. Si una entidad promete otorgar tanto una garantía de seguridad como una garantía de servicio, pero no puede razonablemente contabilizarlas por separado, contabilizará ambas garantías conjuntamente como una única obligación de ejecución.
- B33 Una disposición legal que obligue a una entidad a pagar una indemnización si sus productos causan daños o perjuicios no dará lugar a una obligación de ejecución. Por ejemplo, un fabricante podría vender

sus productos en un país en el que la ley hiciera al fabricante responsable de todo daño (por ejemplo, a los bienes personales) que pudiera causar un consumidor al utilizar un producto según lo previsto. De manera análoga, no dará lugar a una obligación de ejecución la promesa de una entidad de indemnizar al cliente por daños y responsabilidades derivados de reivindicaciones de patente, derechos de autor o marca comercial, o de otras infracciones en que se incurra en relación con los productos de la entidad. La entidad contabilizará tales obligaciones de acuerdo con la NIC 37.

Actuación como principal o agente

- B34 Cuando un tercero interviene en el suministro de bienes o servicios a un cliente, la entidad determinará si su promesa tiene carácter de obligación de ejecución consistente en proporcionar ella misma los bienes o servicios especificados (es decir, la entidad actúa como principal) o en organizar el suministro de esos bienes o servicios por el tercero (es decir, la entidad actúa como agente). La entidad determinará si actúa como principal o agente respecto de cada uno de los bienes o servicios especificados prometidos al cliente. Un bien o servicio especificado es un bien o servicio diferenciado (o un grupo diferenciado de bienes o servicios) que vaya a proporcionarse al cliente (véanse los párrafos 27 a 30). Si un contrato con un cliente incluye varios bienes o servicios especificados, la entidad podría actuar como principal respecto de determinados bienes o servicios especificados y como agente en relación con otros.
- B34A Para determinar la naturaleza de su promesa (tal como se describe en el párrafo B34), la entidad deberá:
- identificar los bienes o servicios especificados que vayan a suministrarse al cliente (que podrían, por ejemplo, consistir en un derecho a recibir un bien o servicio que vaya a proporcionar un tercero [véase el párrafo 26]), y
 - evaluar si controla o no (tal como se describe en el párrafo 33) cada bien o servicio especificado antes de que este se transfiera al cliente.
- B35 Una entidad actuará como principal si controla el bien o servicio especificado antes de que este se transfiera al cliente. Sin embargo, una entidad no controlará necesariamente un bien especificado si obtiene la titularidad legal de este solo momentáneamente antes de transferir dicha titularidad legal a un cliente. Una entidad que actúe como principal puede satisfacer por sí misma su obligación de ejecución consistente en proporcionar el bien o servicio especificado o puede recurrir a un tercero (por ejemplo, un subcontratista) para que satisfaga la totalidad o parte de la obligación de ejecución por cuenta de ella.
- B35A Cuando un tercero está involucrado en el suministro de bienes o servicios a un cliente, la entidad que actúa como principal obtiene el control de uno de los elementos siguientes:
- Un bien u otro activo del tercero, que seguidamente transfiere al cliente.
 - Un derecho a un servicio que deba prestar el tercero, que confiere a la entidad la capacidad de ordenar al tercero que preste el servicio al cliente por cuenta de la entidad.
 - Un bien o servicio del tercero, que seguidamente combina con otros bienes o servicios al proporcionar el bien o servicio especificado al cliente. Por ejemplo, si una entidad proporciona un servicio significativo de integración de bienes o servicios [véase el párrafo 29, letra (a)] suministrados por un tercero dentro del bien o servicio especificado que el cliente ha contratado, la entidad controla el bien o servicio especificado antes de que este se transfiera al cliente. El motivo de ello es que la entidad obtiene primero el control de los insumos del bien o servicio especificado (que incluye bienes o servicios procedentes de terceros) y dirige su uso para crear el producto combinado que constituye el bien o servicio especificado.
- B35B Cuando (o a medida que) una entidad que actúe como principal satisfaga una obligación de ejecución, reconocerá ingresos ordinarios por el importe bruto de la contraprestación a la que espere tener derecho a cambio del bien o servicio especificado transferido.
- B36 Una entidad actuará como agente si su obligación de ejecución consiste en organizar el suministro del bien o servicio especificado por un tercero. Una entidad que actúa como agente no controla el bien o servicio especificado proporcionado por un tercero antes de que ese bien o servicio se transfiera al cliente. Cuando (o a medida que) una entidad que actúe como agente satisfaga una obligación de ejecución, reconocerá ingresos ordinarios por el importe de todo honorario o comisión a los que espere tener derecho a cambio de organizar el suministro, por el tercero, de los bienes o servicios especificados. Los honorarios o la comisión podrían ser iguales al importe neto de la contraprestación que la entidad conserve tras el pago al tercero de la contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios que deba proporcionar este último.
- B37 Entre los indicadores de que la entidad controla el bien o servicio especificado antes de que se transfiera al cliente (y actúa, por tanto, como principal [véase el párrafo B35]), se incluyen, sin limitarse a ellos, los siguientes:
- La entidad es la principal responsable del cumplimiento de la promesa de proporcionar el bien o servicio especificado. En general, ello incluirá la responsabilidad por la aceptabilidad del bien o servicio especificado (por ejemplo, responsabilidad principal por la conformidad del bien o servicio con las especificaciones del cliente). Si la entidad es la principal responsable del cumplimiento

de la promesa de proporcionar el bien o servicio especificado, esto puede indicar que el tercero implicado en el suministro de este actúa por cuenta de la entidad.

- (b) La entidad está expuesta al riesgo de inventario antes de que el bien o servicio especificado haya sido transferido al cliente o después de que se transfiera el control al cliente (por ejemplo, si el cliente tiene un derecho de devolución). Por ejemplo, si la entidad obtiene, o se compromete a obtener, el bien o servicio especificado antes de lograr un contrato con un cliente, ello puede indicar que la entidad tiene la capacidad de dirigir el uso del bien o servicio, y obtener prácticamente todos sus restantes beneficios, antes de que se transfiera al cliente.
- (c) La entidad dispone de facultades discrecionales para fijar el precio del bien o servicio especificado. La fijación del precio que el cliente paga por el bien o servicio especificado puede indicar que la entidad tiene la capacidad de dirigir su uso y obtener prácticamente todos sus beneficios restantes. Sin embargo, un agente puede disponer de facultades discrecionales para fijar los precios en algunos casos. Por ejemplo, un agente puede disfrutar de cierta flexibilidad a la hora de establecer los precios, a fin de conseguir ingresos ordinarios adicionales por su servicio de organización del suministro por terceros de bienes o servicios a los clientes.

B37A Los indicadores mencionados en el párrafo B37 pueden resultar más o menos pertinentes a efectos de la evaluación del control, dependiendo de la naturaleza del bien o servicio especificado y de las condiciones del contrato. Además, es posible que diferentes indicadores aporten evidencia más convincente en diferentes contratos.

B38 En caso de que otra entidad asuma las obligaciones de ejecución de la entidad y los correspondientes derechos previstos en el contrato, de modo que la entidad deje de estar obligada a satisfacer la obligación de ejecución consistente en transferir al cliente el bien o servicio especificado (es decir, que deje de actuar como principal), la entidad no reconocerá ingresos ordinarios por dicha obligación de ejecución. En su lugar, la entidad determinará si reconoce ingresos ordinarios por satisfacer una obligación de ejecución consistente en obtener un contrato para el tercero (es decir, si la entidad actúa como agente).

Opciones del cliente respecto a bienes o servicios adicionales

B39 Las opciones que permiten al cliente adquirir bienes o servicios adicionales de forma gratuita o con descuento pueden adoptar diversas formas, entre ellas los incentivos de venta, la concesión al cliente de créditos-premio (o puntos), las opciones de renovación de contrato u otros descuentos sobre futuros bienes o servicios.

B40 Si, con arreglo a un contrato, una entidad ofrece al cliente la opción de adquirir bienes o servicios adicionales, esa opción dará lugar a una obligación de ejecución según el contrato únicamente si la opción ofrece al cliente un derecho significativo que este no habría podido obtener sin celebrar dicho contrato (por ejemplo, un descuento que se añada a la gama de descuentos que habitualmente se conceden a esa categoría de cliente, en esa zona o mercado geográfico, respecto de tales bienes o servicios). Si la opción confiere un derecho significativo al cliente, este pagará de hecho a la entidad por adelantado por bienes o servicios futuros y la entidad reconocerá ingresos ordinarios cuando esos bienes o servicios futuros sean transferidos o cuando expire la opción.

B41 Si un cliente tiene la opción de adquirir un bien o servicio adicional a un precio que refleje el precio de venta independiente del bien o servicio, tal opción no conferirá al cliente un derecho significativo, incluso si solo puede ejercerse mediante la celebración de un contrato previo. En tales casos, la entidad habrá realizado una oferta comercial que contabilizará de acuerdo con esta Norma solo cuando el cliente ejerza la opción de compra de los bienes o servicios adicionales.

B42 El párrafo 74 exige que la entidad asigne el precio de la transacción a las obligaciones de ejecución sobre la base del precio de venta independiente relativo. Si el precio de venta independiente de una opción de un cliente a adquirir bienes o servicios adicionales no es directamente observable, la entidad deberá estimarlo. Esta estimación deberá reflejar el descuento que el cliente obtendría en el ejercicio de la opción, ajustado en función de lo siguiente:

- (a) todo descuento que el cliente pudiera recibir sin ejercer la opción, y
- (b) la probabilidad de que la opción sea ejercida.

B43 Si un cliente tiene un derecho significativo a adquirir bienes o servicios futuros que son similares a los bienes o servicios iniciales previstos en el contrato y se proporcionan de acuerdo con las condiciones del contrato inicial, la entidad podrá, en lugar de estimar el precio de venta independiente de la opción, asignar el precio de la transacción a los bienes o servicios opcionales por referencia a los bienes o servicios que espere proporcionar y a la correspondiente contraprestación esperada. Generalmente, ese tipo de opciones van unidas a la renovación de contratos.

Derechos no ejercidos por los clientes

- B44 De acuerdo con el párrafo 106, cuando perciba un pago anticipado de un cliente, la entidad reconocerá un pasivo por contrato por el importe del pago anticipado por su obligación de ejecución consistente en transferir, o en estar dispuesta a transferir, bienes o servicios en el futuro. La entidad dará de baja en cuentas el pasivo por contrato (y reconocerá ingresos ordinarios) cuando transfiera dichos bienes o servicios y satisfaga, por tanto, su obligación de ejecución.
- B45 Un pago anticipado no reembolsable de un cliente a una entidad confiere al cliente derecho a recibir un bien o servicio en el futuro (y obliga a la entidad a estar dispuesta a transferir un bien o servicio). Sin embargo, los clientes pueden no ejercer todos sus derechos contractuales. Suele aludirse a esos derechos no ejercidos como derechos no utilizados (*breakage*).
- B46 Si la entidad espera tener derecho a un importe por derechos no utilizados en un pasivo por contrato, reconocerá el importe previsto por derechos no utilizados como ingresos ordinarios proporcionalmente a la pauta seguida por el cliente en el ejercicio de sus derechos. Si la entidad no espera tener derecho a un importe por derechos no utilizados reconocerá el importe previsto por derechos no utilizados como ingresos ordinarios cuando la probabilidad de que el cliente ejerza sus derechos restantes pase a ser remota. Para determinar si la entidad espera tener derecho a un importe por derechos no utilizados, la entidad tendrá en cuenta los requisitos de los párrafos 56 a 58, sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable.
- B47 La entidad reconocerá un pasivo (en lugar de ingresos ordinarios) por toda contraprestación recibida que sea atribuible a los derechos no ejercidos de un cliente y que la entidad esté obligada a remitir a un tercero, por ejemplo, una entidad estatal, de conformidad con la legislación aplicable a los bienes no reclamados.

Comisiones iniciales no reembolsables (y algunos costes conexos)

- B48 Con arreglo a algunos contratos, la entidad cobra al cliente una comisión inicial no reembolsable al comienzo del contrato o en un momento cercano al mismo. A modo de ejemplo, cabe citar las cuotas de entrada en contratos de afiliación a clubes deportivos, las tarifas de activación en contratos de telecomunicaciones, los gastos de puesta en marcha en algunos contratos de servicios y los gastos iniciales en algunos contratos de suministro.
- B49 Para identificar obligaciones de ejecución en tales contratos, la entidad evaluará si la comisión se refiere a la transferencia de un bien o servicio prometido. En muchos casos, aun cuando la comisión inicial no reembolsable corresponda a una actividad que la entidad esté obligada a realizar al comienzo del contrato o en un momento cercano al mismo, en cumplimiento del contrato, dicha actividad no dará lugar a la transferencia de un bien o servicio prometido al cliente (véase el párrafo 25). Por el contrario, la comisión inicial será un pago anticipado por bienes o servicios futuros y, por tanto, se reconocerá como ingresos ordinarios cuando se proporcionen dichos bienes o servicios futuros. El período de reconocimiento de los ingresos ordinarios se extenderá más allá de la duración inicial del contrato si la entidad concede al cliente la opción de renovarlo y esa opción confiere al cliente un derecho significativo, tal como se describe en el párrafo B40.
- B50 Si la comisión inicial no reembolsable corresponde a un bien o servicio, la entidad evaluará si este se debe contabilizar como una obligación de ejecución independiente de acuerdo con los párrafos 22 a 30.
- B51 Una entidad puede cobrar una comisión no reembolsable como compensación, en parte, por los costes soportados al establecer un contrato (u otras tareas administrativas, tal como se describen en el párrafo 25). Si esas actividades de establecimiento del contrato no satisfacen una obligación de ejecución, la entidad no tendrá en cuenta dichas actividades (ni los costes conexos) al medir la progresión de acuerdo con el párrafo B19. Ello obedece a que los costes de las actividades de establecimiento del contrato no reflejan la transferencia de servicios al cliente. La entidad evaluará si los costes soportados al establecer el contrato han dado lugar a un activo que deba reconocerse de acuerdo con el párrafo 95.

Concesión de licencias

- B52 Una licencia establece los derechos de un cliente sobre la propiedad intelectual de una entidad. Las licencias de propiedad intelectual pueden incluir, sin limitarse a ello, las licencias de lo siguiente:
- (a) programas informáticos y tecnología;
 - (b) películas, música y otros medios de comunicación y formas de espectáculo;
 - (c) franquicias, y
 - (d) patentes, marcas comerciales y derechos de autor.
- B53 Además de la promesa de conceder una licencia (o licencias) a un cliente, la entidad puede también prometer transferir otros bienes o servicios al cliente. Esas promesas pueden indicarse explícitamente en

el contrato o derivarse implícitamente de las prácticas comerciales habituales, las políticas publicadas o declaraciones específicas de la entidad (véase el párrafo 24). Como ocurre con otros tipos de contratos, cuando un contrato con un cliente incluya una promesa de conceder una licencia (o licencias), además de otros bienes o servicios prometidos, la entidad aplicará los párrafos 22 a 30 para identificar cada una de las obligaciones de ejecución del contrato.

- B54 Si la promesa de conceder una licencia no está diferenciada de otros bienes o servicios prometidos en el contrato de acuerdo con los párrafos 26 a 30, la entidad contabilizará la promesa de conceder una licencia y los demás bienes o servicios prometidos conjuntamente como una única obligación de ejecución. Entre las licencias que no están diferenciadas de otros bienes o servicios prometidos en el contrato cabe citar, por ejemplo, las siguientes:
- (a) una licencia que constituya un componente de un bien tangible y que sea esencial para su funcionalidad, y
 - (b) una licencia que el cliente solo pueda utilizar en conjunción con un servicio conexo (tal como un servicio en línea proporcionado por la entidad que permita al cliente, mediante la concesión de una licencia, acceder a contenidos).
- B55 Si la licencia no está diferenciada, la entidad deberá aplicar los párrafos 31 a 38 para determinar si la obligación de ejecución (que incluye la licencia prometida) constituye una obligación de ejecución que se satisface a lo largo del tiempo o que se satisface en un momento concreto.
- B56 Si la promesa de conceder la licencia está diferenciada de los demás bienes o servicios prometidos en el contrato y, por tanto, constituye una obligación de ejecución independiente, la entidad determinará si la licencia se transfiere en un momento concreto o a lo largo de un período de tiempo. Para ello, la entidad considerará si la naturaleza de su promesa de conceder la licencia a un cliente consiste en proporcionar a este:
- (a) un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad tal como se halle a lo largo de todo el período de vigencia de la licencia, o
 - (b) un derecho de uso de la propiedad intelectual de la entidad tal como se halle en el momento de concesión de la licencia.

Determinación de la naturaleza de la promesa de la entidad

- B57 [Eliminado]
- B58 La naturaleza de la promesa de la entidad de conceder una licencia será conferir un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad si se cumplen todos los criterios siguientes:
- (a) que el contrato exija, o el cliente razonablemente espere, que la entidad lleve a cabo actividades que influyan de forma significativa en la propiedad intelectual sobre la cual el cliente tenga derechos (véanse los párrafos B59 y B59A);
 - (b) que los derechos conferidos por la licencia expongan directamente al cliente a los efectos, positivos o negativos, de las actividades de la entidad mencionadas en el párrafo B58, letra (a), y
 - (c) que dichas actividades no den lugar a la transferencia de un bien o servicio al cliente a medida que se desarrollan (véase el párrafo 25).
- B59 Entre los factores que pueden indicar que un cliente podría razonablemente esperar que una entidad lleve a cabo actividades que afecten de forma significativa a la propiedad intelectual se cuentan las prácticas comerciales habituales, las políticas publicadas o declaraciones específicas de la entidad. Aunque no sea determinante, la existencia de intereses económicos compartidos entre la entidad y el cliente (por ejemplo, una regalía basada en las ventas) relacionados con la propiedad intelectual sobre la cual el cliente tenga derechos puede también indicar que el cliente podría razonablemente esperar que la entidad lleve a cabo tales actividades.
- B59A Las actividades de una entidad afectan de forma significativa a la propiedad intelectual sobre la cual el cliente tiene derechos cuando:
- (a) se espera que las actividades alteren significativamente la forma (por ejemplo, el diseño o el contenido) o la funcionalidad (por ejemplo, la capacidad de realizar una función o tarea) de la propiedad intelectual, o
 - (b) la capacidad del cliente para obtener beneficios de la propiedad intelectual se deriva esencialmente de esas actividades o depende de ellas; por ejemplo, los beneficios de una marca a menudo se derivan, o dependen, de las actividades continuas de la entidad destinadas a respaldar o mantener el valor de la propiedad intelectual.

Así pues, si la propiedad intelectual sobre la que el cliente tiene derechos posee una importante funcionalidad autónoma, una parte sustancial de los beneficios de esa propiedad intelectual se derivan de dicha funcionalidad. Por consiguiente, la capacidad del cliente para obtener beneficios de esa

propiedad intelectual no se vería significativamente afectada por las actividades de la entidad, a menos que estas alteren considerablemente la forma o funcionalidad de dicha propiedad intelectual. Entre los tipos de propiedad intelectual que, con frecuencia, poseen una importante funcionalidad autónoma se incluyen los programas informáticos, los compuestos biológicos o las fórmulas de los fármacos, así como los contenidos mediáticos acabados (por ejemplo, películas, programas de televisión y grabaciones musicales).

- B60 Si se cumplen los criterios del párrafo B58, la entidad contabilizará la promesa de conceder una licencia como una obligación de ejecución que se satisface a lo largo del tiempo, dado que el cliente recibirá y consumirá de forma simultánea el beneficio de la ejecución de la entidad consistente en proporcionar acceso a su propiedad intelectual, a medida que la ejecución se lleva a cabo [véase el párrafo 35, letra (a)]. La entidad deberá aplicar los párrafos 39 a 45 a fin de seleccionar un método adecuado para medir su progresión hacia la satisfacción completa de la obligación de ejecución consistente en proporcionar acceso.
- B61 Si los criterios del párrafo B58 no se cumplen, la naturaleza de la promesa de la entidad será conferir un derecho de uso de la propiedad intelectual de la entidad tal como se halle (en términos de forma y funcionalidad) en el momento concreto en que se conceda la licencia al cliente. Esto significa que el cliente podrá dirigir el uso de la licencia y obtener prácticamente todos sus beneficios restantes en el momento concreto en que la licencia se transfiera. La entidad contabilizará la promesa de conferir un derecho de uso de su propiedad intelectual como obligación de ejecución satisfecha en un momento concreto. La entidad aplicará el párrafo 38 para determinar el momento concreto en que la licencia se transfiere al cliente. Sin embargo, no podrán reconocerse ingresos ordinarios por una licencia que establezca un derecho de uso de la propiedad intelectual de la entidad antes del inicio del período durante el cual el cliente puede utilizar y beneficiarse de la licencia. Por ejemplo, si el período cubierto por una licencia de uso de un programa informático comienza antes de que la entidad proporcione al cliente (o ponga a su disposición de otro modo) un código que le permita utilizar inmediatamente dicho programa, la entidad no reconocerá ingresos ordinarios antes de que se haya proporcionado (o puesto a disposición de otro modo) dicho código.
- B62 Al determinar si una licencia confiere derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad o derecho de uso de dicha propiedad intelectual, la entidad no tendrá en cuenta los siguientes factores:
- (a) Las restricciones temporales, geográficas o de uso: esas restricciones definen las características de la licencia prometida, pero no indican si la entidad cumple su obligación de ejecución en un momento concreto o a lo largo de un período de tiempo.
 - (b) Las garantías proporcionadas por la entidad en cuanto a que posee una patente válida de propiedad intelectual y defenderá la patente frente al uso no autorizado: una promesa de defender un derecho de patente no constituye una obligación de ejecución, pues el acto de defender una patente protege el valor de los activos de propiedad intelectual de la entidad, y ofrece seguridad al cliente de que la licencia transferida cumple las especificaciones de la licencia prometida en el contrato.

Regalías basadas en las ventas o en el uso

- B63 No obstante lo dispuesto en los párrafos 56 a 59, la entidad reconocerá ingresos ordinarios por una regalía basada en las ventas o en el uso prometida a cambio de una licencia de propiedad intelectual solo cuando (o a medida que) ocurra el que sea posterior de los siguientes sucesos:
- (a) la venta o uso subsiguientes, y
 - (b) la satisfacción (o satisfacción parcial) de la obligación de ejecución a que se haya asignado, en su totalidad o en parte, la regalía basada en las ventas o en el uso.
- B63A El requisito relativo a las regalías basadas en las ventas o en el uso del párrafo B63 se aplicará cuando la regalía se refiera exclusivamente a una licencia de propiedad intelectual o cuando esta licencia sea el elemento predominante al que se refiera la regalía (por ejemplo, la licencia de propiedad intelectual puede ser el elemento predominante al que se refiera la regalía cuando la entidad tenga una expectativa razonable de que el cliente atribuirá a la licencia un valor significativamente mayor que a los demás bienes o servicios a los que se refiera la regalía).
- B63B Cuando se cumpla el requisito del párrafo B63A, se reconocerán íntegramente los ingresos ordinarios por las regalías basadas en las ventas o en el uso de acuerdo con el párrafo B63. Cuando no se cumpla el requisito del párrafo B63A, se aplicarán a las regalías basadas en las ventas o en el uso los requisitos relativos a la contraprestación variable de los párrafos 50 a 59.

Acuerdos de recompra

- B64 Un acuerdo de recompra es un contrato por el que una entidad vende un activo y promete recomprarlo o tiene la opción de hacerlo (ya sea en virtud del mismo contrato o de otro). El activo recomprado podrá ser

el que se vendió originalmente al cliente, uno que sea sustancialmente igual, u otro del que el activo originalmente vendido sea un componente.

- B65 Los acuerdos de recompra adoptan generalmente tres formas:
- (a) la obligación de una entidad de recomprar el activo (contrato a plazo);
 - (b) el derecho de una entidad a recomprar el activo (opción de compra), y
 - (c) la obligación de una entidad de recomprar el activo a petición del cliente (opción de venta).

Contrato a plazo u opción de compra

- B66 Si la entidad tiene una obligación o un derecho de recomprar el activo (contrato a plazo u opción de compra), el cliente no obtendrá el control del activo, porque estará limitado en su capacidad de dirigir el uso del activo y obtener prácticamente todos sus beneficios restantes, aun cuando el cliente pueda tener posesión física del activo. Por consiguiente, la entidad contabilizará el contrato de una de las siguientes formas:
- (a) un arrendamiento, de acuerdo con la NIIF 16 *Arrendamientos*, si la entidad puede o debe recomprar el activo por un importe que sea inferior a su precio de venta original, salvo que el contrato forme parte de una transacción de venta con arrendamiento posterior; si el contrato forma parte de una transacción de venta con arrendamiento posterior, la entidad continuará reconociendo el activo y reconocerá un pasivo financiero por cualquier contraprestación recibida del cliente; la entidad contabilizará el pasivo financiero de acuerdo con la NIIF 9, o
 - (b) un acuerdo de financiación, de conformidad con el párrafo B68, si la entidad puede o debe recomprar el activo por un importe que sea igual o superior a su precio de venta original.
- B67 Al comparar el precio de recompra con el precio de venta, la entidad considerará el valor temporal del dinero.
- B68 Si el acuerdo de recompra es un acuerdo de financiación, la entidad continuará reconociendo el activo y reconocerá además un pasivo financiero por cualquier contraprestación recibida del cliente. La entidad reconocerá la diferencia entre el importe de la contraprestación obtenida del cliente y el importe de la contraprestación a pagar al cliente en concepto de intereses y, si procede, de costes de procesamiento o tenencia (por ejemplo, seguros).
- B69 Si la opción vence sin ejercerse, la entidad dará de baja en cuentas el pasivo y reconocerá ingresos ordinarios.

Opción de venta

- B70 Si la entidad tiene una obligación de recomprar el activo a petición del cliente (opción de venta) a un precio inferior a su precio de venta original, la entidad evaluará al comienzo del contrato si el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer ese derecho. El ejercicio de ese derecho por el cliente dará lugar a que este pague efectivamente a la entidad una contraprestación por el derecho a utilizar un activo determinado durante un período de tiempo. Por tanto, si el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer ese derecho, la entidad contabilizará el acuerdo como un arrendamiento conforme a la NIIF 16, salvo que el contrato forme parte de una transacción de venta con arrendamiento posterior. Si el contrato forma parte de una transacción de venta con arrendamiento posterior, la entidad continuará reconociendo el activo y reconocerá un pasivo financiero por cualquier contraprestación recibida del cliente. La entidad contabilizará el pasivo financiero de acuerdo con la NIIF 9.
- B71 Para determinar si el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer ese derecho, la entidad considerará diferentes factores, incluida la relación del precio de recompra con el valor de mercado esperado del activo en la fecha de recompra y el tiempo restante hasta que venza el derecho. Por ejemplo, si se espera que el precio de recompra supere de forma significativa el valor de mercado del activo, ello puede indicar que el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer la opción de venta.
- B72 Si el cliente no tiene un incentivo económico significativo para ejercer su derecho a un precio inferior al precio de venta original del activo, la entidad contabilizará el acuerdo como si se tratase de la venta de un producto con derecho de devolución, tal como se describe en los párrafos B20 a B27.
- B73 Si el precio de recompra del activo es igual o superior al precio de venta original y es superior al valor de mercado esperado del activo, el contrato será, de hecho, un acuerdo de financiación y, por tanto, se contabilizará tal como se describe en el párrafo B68.
- B74 Si el precio de recompra del activo es igual o superior al precio de venta original y es inferior o igual al valor de mercado esperado del activo, y si el cliente no tiene un incentivo económico significativo para ejercer su derecho, la entidad contabilizará el acuerdo como si se tratase de la venta de un producto con derecho de devolución, tal como se describe en los párrafos B20 a B27.

- B75 Al comparar el precio de recompra con el precio de venta, la entidad considerará el valor temporal del dinero.
- B76 Si la opción vence sin ejercerse, la entidad dará de baja en cuentas el pasivo y reconocerá ingresos ordinarios.

Acuerdos de consignación

- B77 Cuando la entidad entregue un producto a un tercero (por ejemplo, un intermediario o distribuidor) para la venta a clientes finales, evaluará si ese tercero ha obtenido el control del producto en ese momento concreto. Si un producto ha sido entregado a un tercero sin que este haya obtenido su control, es posible que el producto se mantenga en virtud de un acuerdo de consignación. En consecuencia, la entidad no reconocerá ingresos ordinarios en el momento de la entrega de un producto a un tercero si el producto entregado se mantiene en consignación.
- B78 Entre los indicadores de que un acuerdo constituye un acuerdo de consignación se incluyen, sin limitarse a ellos, los siguientes:
- (a) que el producto esté controlado por la entidad hasta que ocurra un suceso determinado, tal como la venta del producto a un cliente del distribuidor o hasta que expire un plazo determinado;
 - (b) que la entidad pueda exigir la devolución del producto o transferirlo a un tercero (tal como otro distribuidor), y
 - (c) que el distribuidor no tenga la obligación incondicional de pagar el producto (aunque pueda exigírsele que pague un depósito).

Acuerdos de facturación con entrega diferida

- B79 Un acuerdo de facturación con entrega diferida es un contrato según el cual una entidad factura a un cliente un producto, pero conserva la posesión física del producto hasta que lo transfiera al cliente en un momento futuro. Por ejemplo, un cliente puede solicitar a una entidad la celebración de un contrato de ese tipo debido a la falta de espacio disponible para el producto o debido a retrasos en su calendario de producción.
- B80 La entidad determinará cuándo ha satisfecho su obligación de ejecución consistente en transferir un producto, evaluando cuándo obtiene el cliente el control de ese producto (véase el párrafo 38). En el caso de algunos contratos, el control se transfiere cuando el producto se entrega en los locales del cliente o cuando el producto se expide, en función de las condiciones del contrato (incluidas las condiciones de entrega y envío). Sin embargo, en el caso de otros contratos, el cliente puede obtener el control de un producto aun cuando la entidad mantenga la posesión física de dicho producto. En tal caso, el cliente tiene la capacidad de dirigir el uso del producto y obtener prácticamente todos sus beneficios restantes, aun cuando haya decidido no ejercer su derecho a tomar posesión física del mismo. Por consiguiente, la entidad no controla el producto. En cambio, la entidad presta al cliente servicios de custodia de los activos de este.
- B81 Además de la aplicación de los requisitos del párrafo 38, para que un cliente haya obtenido el control de un producto en un acuerdo de facturación con entrega diferida, deben cumplirse todos los criterios siguientes:
- (a) que el motivo del acuerdo de facturación con entrega diferida sea de peso (por ejemplo, que el cliente lo haya solicitado);
 - (b) que el producto se identifique por separado indicando que pertenece al cliente;
 - (c) que el producto esté listo en ese momento para su entrega física al cliente, y
 - (d) que la entidad no pueda utilizar el producto o dirigirlo a otro cliente.
- B82 Si la entidad reconoce ingresos ordinarios por la venta de un producto sobre la base de un acuerdo de facturación con entrega diferida, deberá considerar si, de acuerdo con los párrafos 22 a 30, tiene obligaciones de ejecución pendientes (por ejemplo, servicios de custodia) a las que deba asignar una parte del precio de la transacción de acuerdo con los párrafos 73 a 86.

Aceptación por el cliente

- B83 De acuerdo con el párrafo 38, letra (e), la aceptación de un activo por un cliente puede indicar que el cliente ha obtenido su control. Las cláusulas de aceptación por el cliente permiten a este cancelar un contrato o exigir a la entidad que adopte medidas correctoras en caso de que un bien o servicio no cumplan las especificaciones acordadas. La entidad deberá tener en cuenta estas cláusulas a la hora de evaluar cuándo obtiene un cliente el control de un bien o servicio.

- B84 Si la entidad puede determinar de forma objetiva que se ha transferido el control del bien o servicio al cliente de acuerdo con las especificaciones acordadas en el contrato, la aceptación por el cliente será una formalidad que no afectará a la apreciación de la entidad en cuanto al momento en el que el cliente ha obtenido el control del bien o servicio. Por ejemplo, si la cláusula de aceptación por el cliente se basa en el cumplimiento de características de tamaño o peso especificadas, la entidad podrá determinar si esos criterios se han cumplido antes de recibir confirmación de la aceptación por el cliente. La experiencia de la entidad con contratos relativos a productos o servicios similares puede aportar evidencia de que un bien o servicio proporcionado al cliente cumple las especificaciones acordadas en el contrato. Si se reconocen los ingresos ordinarios antes de la aceptación por el cliente, la entidad aún deberá considerar si existen obligaciones de ejecución pendientes (por ejemplo, instalación de equipos) y evaluar si debe contabilizarlas por separado.
- B85 Sin embargo, si la entidad no puede determinar de forma objetiva que el bien o servicio proporcionado al cliente cumple las especificaciones acordadas en el contrato, no podrá concluir que el cliente ha obtenido el control hasta que reciba la aceptación del cliente. En efecto, en este caso la entidad no puede determinar que el cliente tiene la capacidad de dirigir el uso del bien o servicio y obtener prácticamente todos sus beneficios restantes.
- B86 Si una entidad entrega productos a un cliente con fines de prueba o de evaluación y el cliente no se compromete a pagar contraprestación alguna hasta que finalice el período de prueba, el control del producto no se transfiere al cliente hasta que acepte el producto o finalice el período de prueba.

Información a revelar sobre ingresos ordinarios desagregados

- B87 El párrafo 114 exige que la entidad desagregue los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes en categorías que muestren cómo la naturaleza, el importe, el calendario y la incertidumbre de los ingresos ordinarios y flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos. Por consiguiente, la medida en que los ingresos ordinarios de una entidad se desagregarán a efectos de revelar esta información dependerá de los hechos y circunstancias relativos a los contratos de la entidad con clientes. Algunas entidades pueden necesitar utilizar más de un tipo de categoría para cumplir el objetivo del párrafo 114 al desagregar los ingresos ordinarios. Otras entidades podrán cumplir el objetivo utilizando solo un tipo de categoría para desagregar los ingresos ordinarios.
- B88 Al seleccionar el tipo de categoría (o categorías) que vaya a utilizar para desagregar los ingresos ordinarios, la entidad tendrá en cuenta la forma en que se ha presentado la información sobre sus ingresos ordinarios para otros fines, incluidos todos los siguientes:
- (a) información presentada fuera de los estados financieros (por ejemplo, publicación de ganancias, informes anuales o presentaciones destinadas a inversores);
 - (b) información regularmente revisada por el máximo responsable de la adopción de decisiones operativas para evaluar el rendimiento financiero de los segmentos operativos, y
 - (c) información adicional que sea similar a los tipos de información señalados en el párrafo B88, letras (a) y (b), y que utilicen la entidad o los usuarios de sus estados financieros para evaluar el rendimiento financiero de la entidad o tomar decisiones sobre asignación de recursos.
- B89 Entre las categorías que podrían ser apropiadas se cuentan, sin limitarse a ellas, las siguientes:
- (a) tipo de bien o servicio (por ejemplo, principales líneas de productos);
 - (b) zona geográfica (por ejemplo, país o región);
 - (c) mercado o tipo de cliente (por ejemplo, clientes del sector público y del sector privado);
 - (d) tipo de contrato (por ejemplo, contratos de precio fijo y contratos por tiempo y materiales);
 - (e) duración del contrato (por ejemplo, contratos a corto plazo y a largo plazo);
 - (f) calendario de transferencia de bienes o servicios (por ejemplo, ingresos ordinarios correspondientes a bienes o servicios transferidos a clientes en un momento concreto e ingresos ordinarios correspondientes a bienes o servicios transferidos a lo largo del tiempo), y
 - (g) canales de venta (por ejemplo, bienes vendidos directamente a los consumidores y bienes vendidos a través de intermediarios).

Apéndice C

Entrada en vigor y transición

Este apéndice es parte integrante de la Norma y tiene el mismo valor que el resto de apartados de la Norma.

Entrada en vigor

- C1 Las entidades aplicarán esta Norma a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma a un ejercicio anterior, revelará ese hecho.
- C1A La NIIF 16 *Arrendamientos*, publicada en enero de 2016, modificó los párrafos 5, 97, B66 y B70. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 16.
- C1B El documento *Aclaraciones de la NIIF 15 Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes*, publicado en abril de 2016, modificó los párrafos 26, 27, 29, B1, B34 a B38, B52, B53, B58, C2, C5 y C7, eliminó el párrafo B57 y añadió los párrafos B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A y C8A. Las entidades aplicarán las modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones a un ejercicio anterior, revelará este hecho.
- C1C La NIIF 17, publicada en mayo de 2017, modificó el párrafo 5. Las entidades aplicarán la modificación cuando apliquen la NIIF 17.

Transición

- C2 A efectos de los requisitos transitorios contenidos en los párrafos C3 a C8A:
- (a) la fecha de aplicación inicial será el comienzo del ejercicio en el que una entidad aplique por primera vez esta Norma, y
 - (b) un contrato finalizado es un contrato en relación con el cual la entidad ha transferido la totalidad de los bienes o servicios identificados de conformidad con la NIC 11 *Contratos de construcción*, la NIC 18 *Ingresos ordinarios* y las *Interpretaciones conexas*.
- C3 Las entidades aplicarán esta Norma mediante uno de los dos métodos siguientes:
- (a) de forma retroactiva a cada ejercicio anterior presentado de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*, sin perjuicio de las soluciones del párrafo C5, o
 - (b) de forma retroactiva reconociendo el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta Norma en la fecha de aplicación inicial, de acuerdo con los párrafos C7 y C8.
- C4 No obstante los requisitos del párrafo 28 de la NIC 8, cuando esta Norma se aplique por primera vez, las entidades deberán presentar únicamente la información cuantitativa exigida por el párrafo 28, letra (f), de la NIC 8 correspondiente al ejercicio anual inmediatamente anterior al primer ejercicio anual al que se aplique esta Norma (el «ejercicio inmediatamente anterior») y solo si aplican esta Norma de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo C3, letra (a). Las entidades podrán presentar también esta información con respecto al ejercicio corriente o a ejercicios comparativos anteriores, pero no estarán obligadas a ello.
- C5 Las entidades podrán utilizar una o varias de las siguientes soluciones prácticas al aplicar esta Norma de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo C3, letra (a):
- (a) En lo que respecta a los contratos finalizados, la entidad no tendrá que reexpresar aquellos que:
 - (i) comiencen y terminen dentro del mismo ejercicio anual, o
 - (ii) sean contratos finalizados al comienzo del primero de los ejercicios presentados.
 - (b) En lo que respecta a los contratos finalizados con contraprestación variable, la entidad podrá utilizar el precio de la transacción en la fecha de finalización del contrato en lugar de estimar los importes de la contraprestación variable en los ejercicios comparativos.
 - (c) En lo que respecta a los contratos que se hayan modificado antes del comienzo del primero de los ejercicios presentados, la entidad no tendrá que reexpresar retroactivamente el

contrato atendiendo a tales modificaciones de acuerdo con los párrafos 20 a 21. En lugar de ello, la entidad reflejará el efecto agregado de todas las modificaciones que se hayan producido antes del comienzo del primero de los ejercicios presentados cuando:

- (i) identifique las obligaciones de ejecución satisfechas y no satisfechas;
 - (ii) determine el precio de la transacción, y
 - (iii) asigne el precio de la transacción a las obligaciones de ejecución satisfechas y no satisfechas.
- (d) En relación con todos los ejercicios presentados antes de la fecha de aplicación inicial, la entidad no precisará revelar el importe del precio de la transacción asignado a las obligaciones de ejecución pendientes ni explicar cuándo espera reconocer ese importe como ingresos ordinarios (véase el párrafo 120).
- C6 Siempre que la entidad haga uso de alguna de las soluciones prácticas del párrafo C5, deberá aplicar dicha solución de forma coherente a todos los contratos en todos los ejercicios presentados. Además, la entidad revelará toda la información siguiente:
- (a) las soluciones que se han utilizado, y
 - (b) en la medida en que sea razonablemente posible, una evaluación cualitativa del efecto estimado de la aplicación de cada una de dichas soluciones.
- C7 Si una entidad opta por aplicar esta Norma de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo C3, letra (b), reconocerá el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta Norma como un ajuste del saldo de apertura de las reservas por ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio neto, según proceda) del ejercicio anual que incluya la fecha de aplicación inicial. Según este método de transición, la entidad podrá optar por aplicar esta Norma con carácter retroactivo únicamente a los contratos que no sean contratos finalizados en la fecha de aplicación inicial (por ejemplo, el 1 de enero de 2018 en el caso de una entidad cuyo ejercicio concluya el 31 de diciembre).
- C7A La entidad que aplique esta Norma de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo C3, letra (b), podrá también recurrir a la solución práctica descrita en el párrafo C5, letra (c), ya sea:
- (a) en relación con todas las modificaciones del contrato que se hayan producido antes del comienzo del primero de los ejercicios presentados, o
 - (b) en relación con todas las modificaciones del contrato que se hayan producido antes de la fecha de aplicación inicial.
- Si la entidad recurre a esta solución práctica, la aplicará de forma coherente a todos los contratos y revelará la información exigida por el párrafo C6.
- C8 En relación con los ejercicios que incluyan la fecha de aplicación inicial, la entidad revelará la siguiente información adicional si esta Norma se aplica de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo C3, letra (b):
- (a) el importe por el que cada partida de los estados financieros se ve afectada en el ejercicio corriente por la aplicación de esta Norma, en comparación con la NIC 11, la NIC 18 y las Interpretaciones conexas que estuvieran vigentes antes del cambio, y
 - (b) una explicación de las razones de los cambios significativos identificados en C8, letra (a).
- C8A Las entidades aplicarán el documento *Aclaraciones de la NIIF 15* (véase el párrafo C1B) de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8. Al aplicar las modificaciones de forma retroactiva, la entidad las aplicará como si formaran parte de la NIIF 15 en la fecha de aplicación inicial. Por consiguiente, la entidad no aplicará las modificaciones a ejercicios ni a contratos a los que no se apliquen los requisitos de la NIIF 15 de acuerdo con los párrafos C2 a C8. Por ejemplo, si una entidad aplica la NIIF 15 de acuerdo con el párrafo C3, letra (b), únicamente a los contratos que no sean contratos finalizados en la fecha de aplicación inicial, no reexpresará los contratos finalizados en la fecha de aplicación inicial de la NIIF 15 con objeto de tener en cuenta los efectos de estas modificaciones.

Referencias a la NIIF 9

- C9 Si una entidad aplica esta Norma, pero no aplica todavía la NIIF 9 *Instrumentos financieros*, cualquier referencia en esta Norma a la NIIF 9 se entenderá hecha a la NIC 39 *Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración*.

Derogación de otras normas

C10 Esta Norma reemplaza a las siguientes:

- (a) NIC 11 *Contratos de construcción*;
- (b) NIC 18 *Ingresos ordinarios*;
- (c) CINIIF 13 *Programas de fidelización de clientes*;
- (d) CINIIF 15 *Acuerdos para la construcción de inmuebles*;
- (e) CINIIF 18 *Transferencia de activos procedentes de clientes*, y
- (f) SIC 31 *Ingresos ordinarios — Permutas que comprenden servicios de publicidad*.