

Abril de 2016

Norma NIIF®

# Aclaraciones a la NIIF 15

## Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes

IASB®

 IFRS®

Aclaraciones a la  
NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de  
Contratos con Clientes*

*Clarifications to IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* is issued by the International Accounting Standards Board® (the Board).

**Disclaimer:** the Board, the IFRS® Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

IFRS Standards (including IAS® Standards, SIC® Interpretations and IFRIC® Interpretations), Exposure Drafts and other Board and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

**Copyright © 2016 IFRS Foundation**

**All rights reserved.** No part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The approved text of IFRS Standards and other Board publications is that published by the Board in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department  
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom  
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749  
Email: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

This Spanish translation of *Clarifications to IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* has been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is the copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo/the IASB logo/the IFRS for SMEs logo/‘Hexagon Device’, ‘IFRS Foundation’, ‘IFRS Taxonomy’, ‘eIFRS’, ‘IASB’, ‘IFRS for SMEs’, ‘IAS’, ‘IASs’, ‘IFRIC’, ‘IFRS’, ‘IFRSs’, ‘SIC’, ‘International Accounting Standards’ and ‘International Financial Reporting Standards’ are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Further details of the Trade Marks, including details of countries where the Trade Marks are registered or applied for, are available from IFRS Foundation on request.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office as above.

Aclaraciones a la  
NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de  
Contratos con Clientes*

*Aclaraciones a la NIIF 15* Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes se emite por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (el Consejo).

**Descargo de responsabilidad:** el Consejo, la Fundación IFRS, los autores y los editores no aceptan responsabilidad alguna por cualquier pérdida que se pueda ocasionar por actuar o abstenerse de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya sea causada dicha pérdida por negligencia o por cualquier otro motivo.

Las Normas NIIF (incluidas las Normas NIC y las Interpretaciones SIC y CINIIF), los Proyectos de Norma y las demás publicaciones del Consejo o de la Fundación IFRS son propiedad de la Fundación IFRS.

**Copyright © 2016 IFRS Foundation**

**Todos los derechos reservados.** Ninguna parte de esta publicación puede ser traducida, reimpressa, reproducida o utilizada en ninguna forma, ya sea total o parcialmente, o por cualquier medio electrónico, mecánico o de otro tipo, existentes o por inventar, incluyendo fotocopiado y grabación u otros sistemas de almacenamiento y recuperación de información, sin el permiso previo por escrito, de la Fundación IFRS.

El texto aprobado de las Normas NIIF y las demás publicaciones del Consejo es el publicado por el Consejo en el idioma inglés. Se pueden obtener copias en la Fundación IFRS. Para todas las cuestiones relativas a derechos de propiedad y copia, por favor, dirigirse a:

IFRS Foundation Publications Department  
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom  
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749  
Email: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

La traducción al español del documento *Aclaraciones a la NIIF 15* Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son de la Fundación IFRS.



El logo de la Fundación IFRS/el logo del IASB/el logo de la IFRS for SMEs/el logo en forma de hexágono, “IFRS Foundation”, “IFRS Taxonomy”, “eIFRS”, “IASB”, “IFRS for SMEs”, “IAS”, “IASs”, “IFRIC”, “IFRS”, “IFRSs”, “SIC”, “International Accounting Standards”, e “International Financial Reporting Standards” son marcas registradas por la Fundación IFRS.

La Fundación IFRS, previa petición, tiene a disposición de los interesados información detallada adicional sobre las marcas registradas, incluyendo información de los países en los que están registradas o en proceso de registro.

La Fundación IFRS es una corporación sin fines de lucro según la Ley General de Corporaciones del Estado de Delaware, EE.UU. y opera en Inglaterra y Gales como una empresa internacional (Número de compañía: FC023235) con su sede principal en la dirección anterior.

## ÍNDICE

	<i>desde la página</i>
<b>MODIFICACIONES A LA NIIF 15 <i>INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES</i></b>	<b>6</b>
<b>APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE <i>ACLARACIONES A LA NIIF 15 INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES</i> EMITIDA EN ABRIL DE 2016</b>	<b>14</b>
<b>MODIFICACIONES DE LOS FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DE LA NIIF 15 <i>INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES</i></b>	<b>15</b>
<b>OPINIÓN EN CONTRARIO</b>	<b>52</b>
<b>MODIFICACIONES A LOS EJEMPLOS ILUSTRATIVOS DE LA NIIF 15 <i>INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES</i></b>	<b>53</b>

## Modificaciones a la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*

Se modifican los párrafos 26, 27 y 29. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado. Los párrafos 28 y 30 no se han modificado pero se incluyen para facilitar una referencia.

### Bienes o servicios distintos

- 26 Dependiendo del contrato, los bienes o servicios comprometidos pueden incluir, pero no se limitan a, lo siguiente:
- (a) venta de bienes producidos por una entidad (por ejemplo, inventarios de un fabricante);
  - (b) reventa de bienes comprados por una entidad (por ejemplo, mercancía de un minorista);
  - (c) reventa de derechos, previamente adquiridos por una entidad, sobre bienes o servicios (por ejemplo, una entrada revendida por una entidad que actúa como un principal, como se describe en los párrafos B34 a B38);
  - (d) realización de una tarea (o tareas) contractualmente acordada 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 y si están disponibles) o de poner a disposición de un cliente bienes o servicios para utilizarlos cómo y cuándo el cliente lo decida;
  - (f) prestación de un servicio de hacer que un tercero transfiera bienes o servicios a un cliente (por ejemplo, actuando como un agente de un tercero, tal como se describe en los párrafos B34 a B38);
  - (g) concesión de derechos sobre bienes o servicios a proporcionar en el futuro que un cliente puede revender o proporcionar a su cliente (por ejemplo, una entidad que vende un producto a un minorista se compromete a transferir un bien o servicio adicional a un individuo que compra 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 para comprar 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 que se compromete con un cliente es distinto si se cumplen los dos criterios siguientes:
- (a) el cliente puede beneficiarse del bien o servicio independientemente o junto con otros recursos que están fácilmente disponibles para él (es decir, el bien o servicio puede ser distinto); y
  - (b) el compromiso de la entidad de transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato (es decir, el compromiso de transferir el bien o servicio es distinto en el contexto del contrato).
- 28 Un cliente puede beneficiarse de un bien o servicio de acuerdo con el párrafo 27(a), si el bien o servicio podría utilizarse, consumirse, venderse por un importe mayor que el valor de desecho o conservarse de manera que genere beneficios económicos. Para algunos bienes o servicios, un cliente puede beneficiarse de ellos independientemente de cualquier otro bien o servicio. Para otros bienes o servicios, un cliente Para otros bienes o servicios, un cliente puede solo puede beneficiarse de los mismos junto con otros recursos fácilmente disponibles. Un recurso fácilmente disponible es un bien o servicio que se vende por separado (por la entidad o por otra entidad) o un recurso que el cliente ya ha obtenido de la entidad (incluyendo bienes o servicios que la entidad ya haya transferido al cliente según el contrato) o procedente de otras transacciones o sucesos. Varios factores pueden proporcionar evidencia de que el cliente puede beneficiarse de un bien o servicio independientemente o junto con otros recursos fácilmente disponibles. Por ejemplo, el hecho de que la entidad venda con regularidad un bien o servicio por separado indicaría que un cliente

puede beneficiarse del bien o servicio de manera independiente o junto con otros recursos fácilmente disponibles.

29 Al evaluar si los compromisos de una entidad de transferir bienes o servicios al cliente son identificables por separado de acuerdo con el párrafo 27(b), el objetivo es determinar si la naturaleza del compromiso, dentro del contexto del contrato, es transferir cada uno de esos bienes o servicios de forma individual o, en su lugar, un elemento o elementos combinados para los que los bienes o servicios comprometidos son insumos. Los factores que indican que el compromiso de una entidad dos o más compromisos de transferir un bien o servicio bienes o servicios a un cliente es no son identificables por separado [de acuerdo con el párrafo 27(b)] incluyen, pero no se limitan a los aspectos siguientes:

- (a) La entidad no proporciona un servicio significativo para integrarlo ~~bien o servicio~~ los bienes o servicios con otros bienes o servicios comprometidos en el contrato dentro de un paquete de bienes o servicios que representan el producto o productos combinados que el cliente ha contratado. En otras palabras, la entidad no está utilizando el bien o servicio los bienes o servicios como insumos como un para producir o entregar el producto o productos combinados especificados por el cliente. Un producto o productos combinados pueden incluir más de una fase, elemento o unidad.
- (b) uno o más de los bien o servicio bienes o servicios modifican o personalizan ~~modifican o personalizan~~ de forma significativa, o son modificados o personalizados de forma significativa, por uno o más de los otros otro bien o servicio bienes o servicios comprometidos en el contrato.
- (c) El bien o servicio no es Los bienes o servicios son altamente interdependientes o están fuertemente interrelacionados con otros bienes o servicios comprometidos en el contrato. Por ejemplo, el hecho de que un cliente pudiera decidir no comprar el bien o servicio sin afectar de forma significativa a los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato puede indicar que dicho bien o servicio no es altamente dependiente o no está fuertemente interrelacionado con dichos otros bienes o servicios comprometidos. En otras palabras, cada uno de los bienes o servicios está afectado de forma significativa por uno o más de los otros bienes o servicios del contrato. Por ejemplo, en algunos casos, dos o más bienes o servicios afectan de forma significativa el uno al otro porque la entidad no podría cumplir su compromiso transfiriendo cada uno de los bienes o servicios de forma independiente.

30 Si un bien o servicio comprometido no es distinto, una entidad combinará ese bien o servicio con otros bienes o servicios comprometidos hasta que identifique un paquete de bienes o servicios que sea distinto. En algunos casos, eso daría lugar a que la entidad contabilizase todos los bienes o servicios comprometidos en un contrato como una obligación de desempeño única.

En el Apéndice B se modifican los párrafos B1, B34 a B38, B52, B53 y B58 y se añaden los párrafos B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A y B63B. Se elimina el párrafo B57. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado. Los párrafos B54, a B56, B59 y B60 a B63 no se han modificado pero se incluyen para facilitar una referencia.

## Apéndice B

### Guía de aplicación

...

B1 Esta guía de aplicación está organizada en las categorías siguientes:

- (a) ...
- (i) concesión de licencias (párrafos B52 a B63B);
- (j) ...

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

B34 Cuando está involucrado un tercero en proporcionar bienes o servicios a un cliente, la entidad determinará si la naturaleza de su compromiso es una obligación de desempeño consistente en proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (es decir, la entidad actúa como principal) o bien en organizar que esos



bienes o servicios se proporcionen por un para el tercero el suministro de esos bienes o servicios (es decir, la entidad actúa como un agente). Una entidad determinará si es un principal o un agente para cada uno de los bienes o servicios especificados comprometidos con el cliente. Un bien o servicio especificado es un bien o servicio distinto (o un paquete distinto de bienes o servicios) a proporcionar al cliente (véanse los párrafos 27 a 30). Si un contrato con un cliente incluye más de un bien o servicio especificado, una entidad podría ser un principal para algunos bienes o servicios especificados y un agente para otros.

B34A Para determinar la naturaleza de su compromiso (como se describe en el párrafo B34), la entidad:

- (a) Identificará los bienes o servicios especificados a proporcionar al cliente [que, por ejemplo, podrían ser el derecho sobre un bien o servicio a proporcionar por un tercero (véase el párrafo 26)]; y
- (b) evaluará si controla (como se describe en el párrafo 33) cada bien o servicio especificado antes de que se transfiera al cliente.

B35 Una entidad es un principal si controla un bien o servicio especificado comprometido antes de que ese bien o servicio sea la entidad lo transferido a un cliente. Sin embargo, una entidad no está necesariamente actuando como un principal controla necesariamente un bien especificado si obtiene el derecho legal sobre un producto ese bien solo de forma momentánea antes de que la titularidad se transfiera a un cliente. Una entidad que es un principal en un contrato puede satisfacer una su obligación de desempeño de proporcionar el bien o servicio especificado por sí misma o puede contratar a un tercero (por ejemplo, un subcontratista) para satisfacer toda o parte de una la obligación de desempeño en su nombre. Cuando una entidad que es un principal satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios transferidos.

B35A Cuando un tercero está involucrado en proporcionar bienes o servicios a un cliente, una entidad que es un principal obtiene el control de cualquiera de lo siguiente:

- (a) Un bien u otro activo del tercero que luego la entidad transfiere al cliente.
- (b) Un derecho a un servicio a realizar por el tercero, que otorga a la entidad la capacidad de dirigir a dicho tercero para proporcionar el servicio al cliente en nombre de la entidad.
- (c) Un bien o servicio del tercero que luego la entidad combina con otros bienes o servicios para proporcionar el bien o servicio especificado al cliente. Por ejemplo, si una entidad proporciona un servicio significativo de integración de bienes o servicios [véase el párrafo 29(a)] suministrados por un tercero para proveer el bien o servicio especificado que el cliente ha contratado, la entidad controla el bien o servicio especificado antes de que sea transferido al cliente. Esto es porque la entidad obtiene en primer lugar el control de los insumos necesarios para proporcionar el bien o servicio especificado (que incluye los bienes o servicios de terceros) y dirige su uso para crear el producto combinado que es el bien o servicio especificado.

B35B Cuando (o a medida que) una entidad que es un principal satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios transferidos.

B36 Una entidad es un agente si la obligación de desempeño de la entidad consiste en organizar el suministro de bienes o servicios del bien o servicio especificado por un tercero. Una entidad que es un agente no controla el bien o servicio especificado proporcionado por un tercero antes de que dicho bien o servicio sea transferido al cliente. Cuando (o a medida que) una entidad que es un agente satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por el importe de cualquier pago o comisión a la que espere tener derecho a cambio de organizar para la otra parte la provisión de sus que los bienes o servicios especificados sean provistos por el tercero. El pago o comisión de una entidad puede ser el importe neto de la contraprestación que la entidad conserva después de pagar al tercero la contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios a proporcionar por dicho tercero.

B37 Indicadores de que una entidad es un agente (y por ello, no controla el bien o servicio especificado antes de proporcionarlo transferirlo al cliente) [y es por ello un principal (véase el párrafo B35)] incluyen, pero no se limitan a, los siguientes:

- (a) el tercero La entidad es responsable principal del cumplimiento del contrato. compromiso de suministrar el bien o servicio especificado. Esto habitualmente incluye la responsabilidad de la aceptación del bien o servicio especificado (por ejemplo, la responsabilidad principal de que el bien o servicio cumpla las especificaciones del cliente). Si la entidad es la responsable principal del cumplimiento del compromiso de suministrar el bien o servicio especificado, esto puede indicar que el tercero involucrado en el suministro del bien o servicio especificado está actuando en nombre de la entidad.

- (b) La entidad ~~no~~ tiene el riesgo de inventario ~~ni antes ni después de que los bienes~~ de que el bien o servicio especificado hayan sido ~~ordenados para transferido a un cliente durante el envío o en el momento de la devolución~~; o después de la transferencia del control al cliente (por ejemplo, si el cliente tiene un derecho de devolución). Por ejemplo, si la entidad obtiene, o se compromete a obtener, el bien o servicio especificado antes de lograr un contrato con un cliente, eso puede indicar que tiene la capacidad de dirigir el uso y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes del bien o servicio antes de ser transferido al cliente.
- (c) La entidad ~~no~~ tiene discrecionalidad para establecer ~~los precios el precio~~ del ~~los bienes o servicios de la otra parte y, por ello, el beneficio que la entidad puede recibir de esos bienes o servicios está limitado~~; bien o servicio especificado. La determinación del precio que el cliente paga por el bien o servicio especificado puede indicar que la entidad tiene la capacidad de dirigir el uso de ese bien o servicio y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes. Sin embargo, un agente puede tener discrecionalidad para establecer los precios en algunos casos. Por ejemplo, un agente puede tener cierta flexibilidad para establecer los precios para generar ingresos de actividades ordinarias adicionales por sus servicios de organización de los bienes o servicios sean provistos por terceros a los clientes.
- (d) ~~la contraprestación de la entidad es en forma de una comisión; y~~
- (e) ~~la entidad no está expuesta al riesgo de crédito por el importe por recibir de un cliente a cambio de los bienes o servicios de la otra parte.~~

B37A Los indicadores del párrafo B37 pueden ser más o menos relevantes para la evaluación del control dependiendo de la naturaleza del bien o servicio especificado y de los términos y condiciones del contrato. Además, indicadores diferentes pueden proporcionar evidencia más convincente en contratos distintos.

B38 Si otra entidad asume las obligaciones de desempeño de la entidad y los derechos contractuales del contrato, de forma que la entidad deja de estar obligada a satisfacer la obligación de desempeño de transferir el bien o servicio ~~comprometido~~ especificado al cliente (es decir, la entidad deja de actuar como el principal), la entidad no reconocerá los ingresos de actividades ordinarias por esa obligación de desempeño. En su lugar, la entidad evaluará si reconocer o no ingresos de actividades ordinarias por satisfacer una obligación de desempeño de obtener un contrato para el tercero (es decir, si la entidad está actuando como un agente).

...

## Concesión de licencias

B52 Una licencia establece los derechos de un cliente a la propiedad intelectual de una entidad. Las licencias de propiedad intelectual pueden incluir, pero no se limitan a, licencias sobre cualquiera de los siguientes elementos:

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

B53 Además del compromiso de conceder una licencia (o licencias) a un cliente, una entidad puede también comprometerse a transferirle otros bienes o servicios. Esos compromisos pueden estar explícitamente señalados en el contrato o implícitos en las prácticas acostumbradas, políticas publicadas o declaraciones específicas de una entidad (véase el párrafo 24). Como con otros tipos de contratos, cuando un contrato con un cliente incluye un compromiso para conceder una licencia (o licencias), además de otros bienes o servicios comprometidos, una entidad aplicará los párrafos 22 a 30 para identificar cada una de las obligaciones de desempeño del contrato.

B54 Si el compromiso de conceder una licencia no es distinto de otros bienes o servicios comprometidos en el contrato de acuerdo con los párrafos 26 a 30, una entidad contabilizará el compromiso de conceder una licencia y esos otros bienes o servicios comprometidos en conjunto como una única obligación de desempeño. Ejemplos de licencias que no son distintas de otros bienes o servicios comprometidos en el contrato incluyen los siguientes:

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

- B55 Si la licencia no es distinta, una entidad aplicará los párrafos 31 a 38 para determinar si la obligación de desempeño (que incluye la licencia comprometida) es una obligación de desempeño que se satisface a lo largo del tiempo o en un momento determinado.
- B56 Si el compromiso de conceder la licencia es distinto de otros bienes o servicios comprometidos en el contrato y, por ello, el compromiso de conceder la licencia es una obligación de desempeño separada, una entidad determinará si la licencia se transfiere al cliente en un momento determinado o a lo largo de un periodo de tiempo. Para realizar esa determinación, una entidad considerará si la naturaleza del compromiso de la entidad al conceder la licencia al cliente es proporcionar al cliente:
- un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad, tal y como exista a lo largo del periodo de licencia; o
  - un derecho a utilizar la propiedad intelectual de la entidad, tal y como exista en el momento de concesión de la licencia.

### Determinación de la naturaleza del compromiso de la entidad

~~B57 Para determinar si el compromiso de una entidad de conceder una licencia proporciona al cliente un derecho de acceso a la propiedad intelectual o un derecho a utilizar la propiedad intelectual de una entidad, ésta considerará si un cliente puede usar directamente una licencia en el momento concreto en que se concede la licencia y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. Un cliente no puede utilizar directamente una licencia en el momento concreto en que se le concede y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, si la propiedad intelectual a la que tiene derecho cambia a lo largo del periodo de licencia. La propiedad intelectual cambiará (y, por ello, afectará a la evaluación de la entidad de cuándo el cliente controla la licencia) cuando la entidad continúe involucrada con su propiedad intelectual y lleve a cabo actividades que afectan de forma significativa a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente. En estos casos, la licencia proporciona al cliente un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad (véase el párrafo B58). Por el contrario, un cliente puede utilizar directamente una licencia en el momento concreto en que se le concede y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, si la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente no va a cambiar (véase el párrafo B61). En esos casos, las actividades llevadas a cabo por la entidad solo cambian su propio activo (es decir, la propiedad intelectual subyacente), lo cual puede afectar a la capacidad de la entidad para proporcionar licencias en el futuro; sin embargo, esas actividades no afectarían a la determinación de lo que proporciona la licencia o lo que controla el cliente. [Eliminado]~~

- B58 La naturaleza del compromiso de una entidad al conceder la licencia es un compromiso de proporcionar un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad si se cumplen todos los criterios siguientes:
- el contrato requiere, o el cliente razonablemente espera, que la entidad lleve a cabo actividades que afectan de forma significativa a la propiedad intelectual a la que el cliente tiene derecho (véanse ~~el~~ los párrafos B59 y B59A);
  - los derechos concedidos por la licencia exponen directamente al cliente a los efectos positivos o negativos de las actividades de la entidad identificados en el párrafo B58(a); y
  - esas actividades no dan lugar a la transferencia de un bien o servicio al cliente durante el tiempo en que dichas actividades ocurren (véase el párrafo 25).

B59 Factores que pueden indicar que un cliente podría esperar razonablemente que una entidad llevará a cabo actividades que afecten significativamente a la propiedad intelectual incluyen las prácticas acostumbradas, políticas publicadas o declaraciones específicas de la entidad. Aunque no determinante, la existencia de un interés económico compartido (por ejemplo, una regalía basada en ventas) entre la entidad y el cliente sobre la propiedad intelectual a la que el cliente tiene derecho puede también indicar que éste podría razonablemente esperar que la entidad llevará a cabo tales actividades.

B59A Las actividades de una entidad afectan significativamente a la propiedad intelectual a la que el cliente tiene derecho cuando:

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

Por consiguiente, si la propiedad intelectual a la que el cliente tiene derecho posee una funcionalidad independiente significativa, una parte sustancial del beneficio de esa propiedad intelectual procede de dicha

funcionalidad. Por consiguiente, la capacidad del cliente de obtener beneficios de esa propiedad intelectual no se vería significativamente afectada por las actividades de la entidad a menos que esas actividades cambien de forma significativa su forma o funcionalidad. Los tipos de propiedad intelectual que, a menudo, tienen funcionalidad independiente significativa incluyen el software, compuestos biológicos o fórmulas de fármacos, y contenidos de medios de comunicación completos (por ejemplo, películas, programas de televisión y grabaciones de música).

- B60 Si los criterios del párrafo B58 se cumplen, una entidad contabilizará el compromiso de conceder una licencia como una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo, porque el cliente recibirá y consumirá de forma simultánea el beneficio procedente del desempeño de la entidad de proporcionar acceso a su propiedad intelectual a medida que el desempeño tiene lugar [véase el párrafo 35(a)]. Una entidad aplicará los párrafos 39 a 45 para seleccionar un método apropiado de medir su progreso hacia la satisfacción completa de esa obligación de desempeño de dar acceso.
- B61 Si los criterios del párrafo B58 no se cumplen, la naturaleza del compromiso de una entidad es proporcionar un derecho al uso de la propiedad intelectual de la entidad tal y como dicha propiedad intelectual existe (en términos de forma y funcionalidad) en el momento en que se concede la licencia al cliente. Esto significa que el cliente puede dirigir el uso de la licencia y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes en el momento en que se le transfiere. Una entidad contabilizará el compromiso de proporcionar un derecho a utilizar su propiedad intelectual como una obligación de desempeño satisfecha en un momento determinado. Una entidad aplicará el párrafo 38 para determinar el momento determinado en el cual la licencia se transfiere al cliente. Sin embargo, el ingreso de actividades ordinarias no puede reconocerse por una licencia que proporciona un derecho a utilizar la propiedad intelectual antes del comienzo de periodo durante el cual el cliente es capaz de utilizar y beneficiarse de ésta. Por ejemplo, si el periodo de una licencia de un programa informático comienza antes de que una entidad proporcione al cliente (o haga disponible de otro modo) un código que le permita el uso inmediato de dicho programa, la entidad no reconocería un ingreso de actividades ordinarias antes de que se haya proporcionado dicho código (o se haya puesto disponible por otro medio).
- B62 Una entidad no considerará los siguientes factores al determinar si una licencia proporciona un derecho de acceso a la propiedad intelectual o un derecho al uso de la propiedad intelectual de la entidad:
- (a) Restricciones de tiempo, región geográfica o uso—esas restricciones definen los atributos de la licencia comprometida, en lugar de definir si la entidad satisface su obligación de desempeño en un momento determinado o a lo largo del tiempo.
  - (b) Las garantías proporcionadas por la entidad de que tiene una patente válida de propiedad intelectual y que defenderá esa patente del uso no autorizado—un compromiso de defender un derecho de patente no es una obligación de desempeño porque el acto de defender una patente protege el valor de los activos de propiedad intelectual de la entidad y asegura al cliente que la licencia transferida cumple las especificaciones de la licencia comprometida en el contrato.

### **Regalías basadas en ventas o en uso**

- B63 A pesar de los requerimientos de los párrafos 56 a 59, una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias por regalías basadas en ventas o en uso comprometidas a cambio de una licencia de propiedad intelectual, solo cuando (o a medida que) el más tardío de los siguientes sucesos ocurra:
- (a) tenga lugar la venta o uso posterior; y
  - (b) la obligación de desempeño a la que se ha asignado parte o todas las regalías basadas en ventas o en uso ha sido satisfecha (o parcialmente satisfecha).
- B63A El requerimiento para una regalía basada en ventas o en uso del párrafo B63 se aplica cuando la regalía se relaciona solo con una licencia de propiedad intelectual o cuando ésta es el elemento predominante con el que se relaciona la regalía (por ejemplo, la licencia de propiedad intelectual puede ser el elemento predominante con el que se relaciona la regalía cuando la entidad tiene una expectativa razonable de que el cliente atribuya de forma significativa más valor a la licencia que a otros bienes o servicios con los que se relaciona la regalía).
- B63B Cuando el requerimiento del párrafo B63A se cumple, los ingresos de actividades ordinarias procedentes de una regalía basada en ventas o en uso se reconocerán completamente de acuerdo con el párrafo B63. Cuando el requerimiento del párrafo B63A no se cumple, los requerimientos sobre la contraprestación variable de los párrafos 50 a 59 se aplican a la regalía basada en ventas o en uso.

En el Apéndice C, se modifican los párrafos C2, C5 y C7 se añaden los párrafos C1B, C7A y C8A. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado. Los párrafos C3 y C6 no se han modificado pero se incluyen para facilitar una referencia.

## Fecha de vigencia

...

C1B Aclaraciones a la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes emitida en abril de 2016 modificó los párrafos 26, 27, 29, B1, B34 a B38, B52, B53, B58, C2, C5 y C7, eliminó los párrafos B57 y añadió los párrafos B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A y C8A. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales sobre los que se informa que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

## Transición

- C2 A efectos de los requerimientos de transición de los párrafos C3 a C8A:
- (a) la fecha de aplicación inicial es el comienzo del periodo sobre el que se informa en que la entidad aplique esta Norma por primera vez; y
  - (b) un contrato completado es un contrato para el cual la entidad ha transferido todos los bienes o servicios identificados de acuerdo con la NIC 11 *Contratos de Construcción*, NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias* e Interpretaciones relacionadas.
- C3 Una entidad aplicará esta Norma utilizando uno de los dos siguientes métodos:
- (a) de forma retroactiva a cada periodo sobre el que se informa anterior de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, sujeta a lo determinado en el párrafo C5; o
  - (b) retroactivamente con el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta Norma reconocido en la fecha de aplicación inicial, de acuerdo con los párrafos C7 y C8.
- ...
- C5 Una entidad puede utilizar uno o más de las siguientes soluciones prácticas al aplicar esta Norma de forma retroactiva de acuerdo el párrafo C3(a):
- (a) Para los contratos completados, una entidad no necesita reexpresarlos que:
    - (i) comiencen y finalicen en el mismo periodo anual sobre el que se informa; o
    - (ii) sean contratos completados al comienzo del primer periodo presentado.
  - (b) Para contratos completados que tengan contraprestación variable, una entidad puede utilizar el precio de la transacción en la fecha en que se completó el contrato, en lugar de estimar los importes de contraprestación variable en los periodos sobre el que se informa comparativos; ~~y~~.
  - (c) Para contratos que fueron modificados antes del comienzo del primer periodo presentado, una entidad no necesita reexpresar de forma retrospectiva el contrato para esas modificaciones del contrato de acuerdo con los párrafos 20 y 21. En su lugar, una entidad reflejará el efecto acumulado de todas las modificaciones que tengan lugar antes del comienzo del primer periodo presentado al:
    - (i) identificar las obligaciones de desempeño satisfechas y no satisfechas;
    - (ii) determinar el precio de la transacción; y
    - (iii) asignar el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño satisfechas y no satisfechas.
  - ~~(e)~~(d) Para todos los periodos sobre los que se informa que se presentan antes de la fecha de la aplicación inicial, una entidad no necesita revelar el importe del precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño pendientes, ni una explicación de cuándo la entidad espera reconocer ese importe como ingresos de actividades ordinarias (véase el párrafo 120).

- C6 Para cualquiera de las soluciones prácticas del párrafo C5 que una entidad utilice, ésta aplicará esa solución de forma congruente a todos los contratos dentro de todos los periodos sobre los que se informa presentados. Además, la entidad revelará toda la siguiente información:
- (a) las soluciones que se han utilizado; y
  - (b) en la medida en que sea razonablemente posible, una evaluación cualitativa del efecto estimado de la aplicación de cada uno de dichas soluciones.
- C7 Si una entidad opta por aplicar esta Norma de forma retroactiva, de acuerdo con el párrafo C3(b), reconocerá el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta Norma como un ajuste al saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio, según proceda) del periodo sobre el que se informa anual que incluya la fecha de aplicación inicial. Según este método de transición, una entidad podría optar por aplicar ~~aplicará~~ esta Norma de forma retroactiva solo a contratos que no estén completados en la fecha de aplicación inicial (por ejemplo, 1 de enero de 2018 para una entidad con el 31 de diciembre como final de año).
- C7A Una entidad que aplique esta Norma de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo C3(b) podría usar también la solución práctica descrita en el párrafo C5(c):
- (a) para todas las modificaciones de contratos que tengan lugar antes del comienzo de primer periodo presentado; o
  - (b) para todas las modificaciones de contratos que tengan lugar antes de la fecha de aplicación inicial.
- Si una entidad usa esta solución práctica, aplicará esta solución de forma congruente a todos los contratos y revelará la información requerida por el párrafo C6.
- ...
- C8A Una entidad aplicará [Aclaraciones a la NIIF 15 (véase el párrafo C1B) de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8. Al aplicar las modificaciones de forma retroactiva, una entidad utilizará las modificaciones como si hubieran estado incluidas en la NIIF 15 en la fecha de la aplicación inicial. Por consiguiente, una entidad no aplicará las modificaciones a periodos sobre los que se informa o a contratos a los que los requerimientos de la NIIF 15 no son aplicables de acuerdo con los párrafos C2 a C8. Por ejemplo, si una entidad aplica la NIIF 15, de acuerdo con el párrafo C3(b) solo a contratos que no son contratos completados en la fecha de aplicación inicial, no reexpresará los contratos completados en la fecha de aplicación inicial de la NIIF 15, a efectos de estas modificaciones.

## **Aprobación por el Consejo de *Aclaraciones a la NIIF 15* Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes emitida en abril de 2016**

---

*Aclaraciones a la NIIF 15* Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes se aprobó para su publicación por trece de los catorce miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. El Sr. Ochi votó en contra. Su opinión en contrario se expone después de los Fundamentos de las Conclusiones.

Hans Hoogervorst	Presidente
Ian Mackintosh	Vicepresidente
Stephen Cooper	
Philippe Danjou	
Martin Edelmann	
Patrick Finnegan	
Amaro Gomes	
Gary Kabureck	
Suzanne Lloyd	
Takatsugu Ochi	
Darrel Scott	
Chungwoo Suh	
Mary Tokar	
Wei-Guo Zhang	

## Modificaciones de los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*

Se añaden los párrafos FC1A y FC27A a FC27H y sus encabezamientos correspondientes. El nuevo texto está subrayado.

### Introducción

...

FC1A En abril de 2016, el IASB emitió *Aclaraciones a la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*. El objetivo de estas modificaciones es aclarar las intenciones de IASB al desarrollar los requerimientos de la NIIF 15, sin cambiar los principios subyacentes de la NIIF 15. Los párrafos FC27A a FC27H contienen detalles adicionales. En algunos casos, los consejos hicieron las mismas modificaciones a la NIIF 15 y al Tema 606. En otros, no hicieron las mismas modificaciones a las normas. El FASB también modificó el Tema 606 para cuestiones que el IASB concluyó que no era necesario modificar la NIIF 15. El IASB añadió una solución práctica adicional a los requerimientos de transición, que el FASB decidió no proporcionar. Por consiguiente, el Apéndice A *Comparación de la NIIF 15 y el Tema 606* de estos Fundamentos de las Conclusiones ha sido actualizado para reflejar las diferencias entre las modificaciones a la NIIF 15 y las correspondientes al Tema 606.

...

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

FC27A Después de emitir la NIIF 15 y el Tema 606 en mayo de 2014, los consejos formaron el Grupo de Recursos de Transición (GRT) para el Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias para apoyar la implementación de estas normas. Uno de los objetivos del GRT es informar a los consejos sobre las cuestiones de implementación para ayudar a los consejos a determinar qué acciones, si procede, deben tomarse para abordar esas cuestiones. Se determinó que la mayoría sustancial de las propuestas de los interesados con respecto a la implementación de la NIIF 15, como se analizó por el GRT, estaban suficientemente tratadas por los requerimientos de la NIIF 15. Sin embargo, los análisis del GRT sobre cinco temas indicaron diferencias de opinión potenciales sobre cómo implementar los requerimientos y, por ello, se consideraron por los consejos. Dichos temas fueron:

- (a) la identificación de las obligaciones de desempeño;
- (b) las contraprestaciones del principal frente a las contraprestaciones del agente;
- (c) la concesión de licencias;
- (d) la cobrabilidad; y
- (e) la medición de las contraprestaciones distintas al efectivo.

FC27B Los consejos recibieron también solicitudes de algunos interesados de soluciones prácticas con respecto a los siguientes aspectos:

- (a) contabilización de las modificaciones de los contratos que tuvieron lugar antes de la transición a la NIIF 15;
- (b) para entidades que opten por usar el método de transición de la retroactividad completa, la contabilización de un contrato completado según Normas de ingresos de actividades ordinarias anteriores antes de la transición a la NIIF 15; y
- (c) la evaluación de si un impuesto sobre ventas (o un impuesto similar) se cobra en nombre de un tercero.

FC27C Los consejos analizaron los cinco temas y las posibles soluciones prácticas, y cada consejo decidió hacer modificaciones para aclarar los requerimientos de la NIIF 15 y el Tema 606 respectivamente. Como



resultado, el IASB emitió *Aclaraciones a la NIIF 15* en abril de 2016 haciendo modificaciones específicas a la NIIF 15 con respecto a tres de las cinco cuestiones consideradas—identificación de obligaciones de desempeño, contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones del agente y concesión de licencias. El IASB concluyó que no era necesario modificar la NIIF 15 con respecto a las otras dos cuestiones— la cobrabilidad y la medición de las contraprestaciones distintas al efectivo. Con respecto a las soluciones prácticas, el IASB propuso exenciones de transición para contratos modificados y contratos completados.

FC27D Para alcanzar sus conclusiones de realizar modificaciones aclaratorias y proponer una exención de transición a la NIIF 15, el IASB consideró la necesidad de buscar un equilibrio entre dar respuesta a las cuestiones planteadas para ayudar a las entidades a implementar la NIIF 15, pero, al mismo tiempo, no crear un nivel de incertidumbre sobre la NIIF 15 hasta el punto de que las acciones del IASB puedan ser perjudiciales para el proceso de implementación. El IASB destacó que, cuando se emiten Normas nuevas, siempre surgen preguntas iniciales. Esas preguntas se resuelven, generalmente, a medida que las entidades, auditores y otros las trabajan a lo largo del tiempo, y obtienen una comprensión mejor de los requerimientos nuevos. El IASB también consideró el efecto de las diferencias entre sus decisiones y las tomadas por el FASB.

FC27E Con estas consideraciones más amplias en mente, el IASB decidió poner el listón más alto al considerar si modificar la NIIF 15 y, así, minimizar los cambios en la medida de lo posible. Sobre esta base, el IASB realizó modificaciones aclaratorias a la NIIF 15 solo cuando (a) consideró que esas modificaciones son esenciales para aclarar la intención del IASB al desarrollar los requerimientos de la NIIF 15; o (b) veía que los beneficios de mantener la convergencia de los requerimientos es mayor que los costos potenciales de modificar dichos requerimientos.

FC27F El FASB decidió realizar modificaciones más amplias al Tema 606 como se explica en el párrafo FC27G. El FASB emitió modificaciones a la guía de aplicación del Tema 606 sobre las contraprestaciones del principal frente a las contraprestaciones del agente, *Actualización de Normas de Contabilidad (ANC) 2016-08 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes (Tema 606): Contraprestaciones del Principal frente a las Contraprestaciones del Agente (Información sobre Ingresos de Actividades Ordinarias Bruta frente a la Neta)*, en marzo de 2016. El FASB, espera emitir dos ANC adicionales:

- (a) una ANC para sus modificaciones a los requerimientos con respecto a la identificación de las obligaciones de desempeño y la guía de aplicación sobre licencias; y
- (b) otra ANC para sus modificaciones a los requerimientos del Tema 606 con respecto a otros temas y soluciones prácticas.

FC27G Las modificaciones del FASB al Tema 606 son las mismas que las del IASB a la NIIF 15, con respecto a (a) los requerimientos sobre identificación de las obligaciones de desempeño relacionadas con la determinación de si un compromiso de una entidad de transferir un bien o servicio a un cliente es distinto dentro del contexto del contrato; y (b) la guía de aplicación de las contraprestaciones del principal frente a las contraprestaciones del agente. El FASB realizó modificaciones adicionales con respecto a algunos otros requerimientos sobre la identificación de obligaciones de desempeño. En relación a la concesión de licencias, los consejos realizaron las mismas modificaciones de aclaración para regalías basadas en ventas o en uso. Los consejos decidieron realizar modificaciones diferentes a la guía de aplicación relacionadas con la identificación de la naturaleza de un compromiso de una entidad de conceder una licencia. El FASB también decidió modificar el Tema 606 por otras cuestiones relacionadas con la concesión de licencias para el cuales el IASB decidió no realizar ninguna modificación a la NIIF 15. El FASB también ha decidido (a) modificar el Tema 606 con respecto a la cobrabilidad y medición de la contraprestación distinta al efectivo y (b) proporcionar una opción de política contable de presentar todos los impuestos sobre ventas por el neto. El FASB decidió proporcionar una exención de transición similar a la proporcionada en la NIIF 15 para modificaciones de contratos. Sin embargo, con respecto a los contratos completados, el FASB decidió (a) modificar la definición de un contrato completado; y (b) proporcionar una exención de transición, similar a la proporcionada por el IASB, solo para entidades que apliquen el Tema 606, de acuerdo con el párrafo 606-10-65-1(d)(2) [equivalente al párrafo C3(b) de la NIIF 15].

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

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

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

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

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

...

Se añaden los párrafos FC46A a FC46H y sus encabezamientos correspondientes. El nuevo texto está subrayado.

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

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

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

**Evaluación de la cobrabilidad**

**FC46B** El párrafo 9(e) requiere que una entidad evalúe si es probable que cobre la contraprestación a la que tiene derecho a cambio de los bienes o servicios que transferirá al cliente. Esta evaluación forma parte de la Fase 1 de la NIIF 15 *Identificación del contrato (o contratos) con un cliente*. Los análisis del GRT informaron a los consejos que algunos interesados interpretaron este requerimiento en el sentido de que una entidad debería evaluar la probabilidad de cobro de toda la contraprestación comprometida en el contrato. Según esta interpretación, algunos contratos con clientes que se evalúan como que tienen poca calidad crediticia no

cumplirían los criterios del párrafo 9(e), aun cuando sean, por lo demás, contratos válidos. Otros interesados afirmaron que esos contratos serían válidos si la entidad puede protegerse del riesgo crediticio.

- FC46C Los consejos destacaron que la evaluación del párrafo 9(e) requiere que una entidad considere cómo se relacionan los derechos contractuales de la entidad a la contraprestación con sus obligaciones de desempeño. Esa evaluación considera la exposición de la entidad al riesgo crediticio del cliente y las prácticas comerciales disponibles para la entidad para gestionar su exposición al riesgo crediticio a lo largo del contrato. Por ejemplo, una entidad puede dejar de proporcionar bienes o servicios al cliente o requerir pagos por adelantado. Esto es congruente con la explicación de las consideraciones de los consejos como se describen en el párrafo FC46.
- FC46D El FASB decidió modificar la guía de implementación y los ejemplos ilustrativos del Tema 606 para aclarar que una entidad debería evaluar la cobrabilidad de la contraprestación comprometida en un contrato para los bienes o servicios que se transferirán al cliente, en lugar de evaluar la cobrabilidad de la contraprestación comprometida en el contrato para todos los bienes o servicios comprometidos.
- FC46E Habiendo considerado las implicaciones más amplias de modificar la NIIF 15 antes de su fecha de vigencia, el IASB concluyó que los requerimientos existentes en la NIIF 15 y las explicaciones de los párrafos FC42 a FC46 son suficientes. El IASB destacó que espera que la práctica se desarrolle de forma congruente con las intenciones de los consejos al desarrollar el criterio de cobrabilidad del párrafo 9(e). El IASB no espera que las aclaraciones anticipadas por el FASB al párrafo del Tema 606 equivalente al párrafo 9(e) den lugar a ninguna diferencia adicional en los resultados finales. Para alcanzar su decisión, el IASB observó que una entidad generalmente no suscribe un contrato con un cliente si no considera que sea probable que cobrará la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que transferirá al cliente. Esto es congruente con el razonamiento de los consejos incluidos en el párrafo FC43. No era intención de los consejos que muchos contratos incumplieran la condición del párrafo 9(e). Sobre esta base, el IASB piensa que la población de contratos a la que puedan aplicarse las aclaraciones al párrafo 9(e) será pequeña.

### **Terminación del contrato**

- FC46F El párrafo 15 especifica cuándo una entidad debería reconocer la contraprestación recibida de un cliente como ingresos de actividades ordinarias cuando el contrato no cumple la Fase 1 del modelo de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias. El párrafo 15(b) señala que una entidad debería reconocer los ingresos de actividades ordinarias cuando el contrato ha sido terminado y la contraprestación recibida del cliente no es reembolsable. El análisis del GRT informó a los consejos sobre la diversidad potencial en la comprensión de los interesados de cuándo un contrato está terminado. La evaluación de cuándo un contrato está terminado afecta a cuándo reconoce una entidad los ingresos de actividades ordinarias de un contrato que no cumple la Fase 1 del modelo de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias. Algunos interesados afirmaron que un contrato está terminado cuando una entidad deja de transferir los bienes o servicios comprometidos al cliente. Otros interesados afirmaron que un contrato está terminado solo cuando la entidad deja de seguir cobrando del cliente. Los interesados destacaron que los dos sucesos, a menudo, ocurren en momento diferentes del tiempo. Por ejemplo, las entidades algunas veces esperan seguir cobrando por un periodo significativo de tiempo después de haber dejado de transferir bienes o servicios al cliente. En consecuencia, la contraprestación no reembolsable recibida del cliente puede reconocerse como un pasivo por un periodo significativo de tiempo durante el cual una entidad espera seguir cobrando, aun cuando pueda haber dejado de transferir los bienes o servicios comprometidos al cliente y no tiene obligaciones adicionales de transferir bienes o servicios al cliente.
- FC46G El FASB decidió modificar el párrafo 606-10-25-7 del Tema 606 (equivalente al párrafo 15 de la NIIF 15) para añadir un suceso adicional en el que una entidad debería reconocer cualquier contraprestación recibida como ingresos de actividades ordinarias. Se espera que esta modificación permita que una entidad reconozca cualquier contraprestación recibida como ingresos de actividades ordinarias cuando (a) haya transferido el control de los bienes o servicios con los que se relaciona la contraprestación recibida; (b) haya dejado de transferir bienes o servicios adicionales y no tiene obligación de transferir bienes o servicios adicionales, y (c) la contraprestación recibida del cliente no sea reembolsable.
- FC46H El IASB destacó que los contratos, a menudo, especifican que una entidad tiene el derecho de terminar el contrato en caso de impago del cliente y que esto no afectaría, generalmente, a los derechos de la entidad de recuperar los importes debidos por el cliente. El IASB también destacó que la decisión de una entidad de dejar de seguir cobrando no afectaría habitualmente a los derechos de la entidad y a las obligaciones del cliente según el contrato con respecto a la contraprestación debida por el cliente. Sobre esta base, el IASB concluyó que los requerimientos existentes de la NIIF 15 son suficientes para que una entidad concluya, sin ninguna aclaración adicional, que un contrato está terminado cuando deja de proporcionar bienes o servicios al cliente. Algunos miembros del IASB también expresaron su preocupación sobre el potencial de consecuencias no prevista en relación con otras áreas de las NIIF si la terminación del contrato fuera definida en la NIIF 15. Por consiguiente, el IASB decidió no modificar el párrafo 15.

En el párrafo FC90 se añade la siguiente nota a pie de página "Por razones similares, los consejos decidieron no eximir a una entidad de contabilizar las obligaciones de desempeño que pueda considerar como que son mecánicas o sin importancia". El nuevo texto está subrayado.

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

Se añade la siguiente nota a pie de página al encabezamiento "Distinto dentro del contexto del contrato" sobre el párrafo FC102. El nuevo texto está subrayado.

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

Se añaden los párrafos FC116A a FC116U y sus encabezamientos correspondientes. El nuevo texto está subrayado.

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

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

- FC116A** El GRT analizó una cuestión de implementación sobre si una entidad debería identificar elementos o actividades como bienes o servicios comprometidos que no eran identificables como entregas o componentes según las Normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias. Se planteó una preocupación específica sobre la decisión de los consejos (véase el párrafo FC90) de no eximir a una entidad de contabilizar las obligaciones de desempeño que la entidad pudiera considerar como superficial o intrascendente. Algunos interesados mantuvieron la opinión de que la NIIF 15 puede requerir que una entidad identifique de forma más significativa obligaciones de desempeño de las que haya sido el caso según Normas anteriores de ingresos de actividades ordinarias.
- FC116B** En respuesta a las preocupaciones de los interesados el FASB decidió modificar el Tema 606 para señalar que no se requiere que una entidad evalúe si los bienes o servicios comprometidos son obligaciones de desempeño si no son significativas dentro del contexto del contrato con el cliente. El FASB decidió especificar que se requiere que una entidad considere si un bien o servicio comprometido es significativo solo a nivel de contrato porque sería una carga desproporcionada requerir que una entidad agregue y determine el efecto sobre sus estados financieros de esos elementos o actividades que se haya determinado que son no significativos a nivel de contrato. Además, el FASB decidió especificar que se requiere que una entidad acumule (devengue) los costos, si los hubiera, de transferir bienes o servicios no significativos al cliente en casos en los que se incurrirá en los costos después de la satisfacción de la obligación de desempeño (y el reconocimiento del ingreso de actividades ordinarias) con los que se relacionan esos bienes o servicios no significativos.
- FC116C** Habiendo considerado las implicaciones más amplias de modificar la NIIF 15, el IASB decidió que no era necesario incorporar una redacción similar en la NIIF 15. El análisis del GRT destacó que las preocupaciones planteadas están principalmente relacionadas con los cambios potenciales en la práctica según los PCGA de los EE.UU. Las Normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias según las NIIF no contenían un lenguaje similar a las guías emitidas por el personal técnico de la Comisión de Valores de los EE.UU. sobre obligaciones de desempeño intrascendentes o superficiales. El análisis del GRT indicó también que los interesados en las NIIF pueden comprender y aplicar los requerimientos de la NIIF 15 en esta área.
- FC116D** En sus deliberaciones, el IASB consideró que las preocupaciones planteadas están relacionadas con la aplicación de los conceptos de materialidad o importancia relativa más que con la aplicación de los requerimientos de la NIIF 15. Como se describe en el párrafo FC84 los consejos pretendían que el concepto de una obligación de desempeño fuera similar a los conceptos de entregas, componentes o elementos de un contrato en las Normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias. El IASB destacó que la NIIF 15 requiere que una entidad identifique las obligaciones de desempeño en lugar de los bienes o servicios comprometidos. Por consiguiente, aunque una entidad realice una evaluación de los bienes o servicios comprometidos en un contrato para identificar las obligaciones de desempeño significativas, los consejos no pretendían requerir que una entidad identifique de forma individual todos los bienes o servicios comprometidos posibles.
- FC116E** Para alcanzar su decisión, el IASB también observó que la explicación del párrafo FC90 debe interpretarse en el contexto de la explicación de los consejos del desarrollo de la NIIF 15 en lugar de suponer que se requiere que una entidad identifique bienes o servicios superficiales o intrascendentes comprometidos en el contrato. Una de las razones de que el IASB decidiera no introducir una exención para las obligaciones de desempeño superficiales o intrascendentes es que no se consideró necesario, debido a la "distinta" forma en que se aplica y también a la aplicación del principio de materialidad o importancia relativa. Al evaluar los bienes o servicios comprometidos y al identificar las obligaciones de desempeño, las entidades deberían considerar no solo consideraciones significativas, sino también el objetivo global de la NIIF 15. El IASB además destacó que la materialidad o importancia relativa es un concepto dominante que se aplica a lo largo de todas las NIIF y no solo cuando se menciona de forma explícita.

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

- FC116F** El GRT analizó las cuestiones relativas al principio del párrafo 27(b) con respecto a cuándo un bien o servicio comprometido es identificable por separado (es decir, distinto dentro del contexto de un contrato) y los factores de apoyo del párrafo 29. El análisis informó a los consejos sobre la diversidad potencial en la comprensión de los interesados e indicó que había un riesgo de que el párrafo 29(c) fuera aplicado más ampliamente de lo que se pretendía, dando lugar a que bienes o servicios comprometidos fueran combinados de forma inapropiada y contabilizados como una obligación de desempeño única. Los interesados preguntaron sobre la aplicación de este factor a escenarios en los que uno de los bienes o servicios comprometidos depende de la transferencia del otro, tal como un contrato de equipamiento y consumibles relacionados que son requeridos para el funcionamiento del equipo. Algunos de los interesados sugirieron que, aunque los bienes o servicios comprometidos pueden ser distintos, si uno dependía de los otros, los bienes o servicios comprometidos no serían distintos dentro del contexto del contrato.
- FC116G** A la luz de los análisis del GRT, el IASB era inicialmente de la opinión de que los análisis destacaron las necesidades educativas y que, dada la naturaleza de las cuestiones planteadas, no se requerían modificaciones a la NIIF 15 y que los ejemplos que acompañan la NIIF 15 podrían aclararse para ilustrar la aplicación de los requerimientos. Por consiguiente, en su Proyecto de Norma *Aclaraciones a la NIIF 15*, el IASB propuso añadir algunos ejemplos nuevos, y modificar algunos de los existentes que acompañan a la NIIF 15. El FASB decidió proponer modificaciones al Tema 606 para aclarar las guías relacionadas con la identificación de las obligaciones de desempeño. En concreto, su propuesta de modificaciones incluía la articulación del principio de "identificabilidad por separado" y para reorganizar los factores existentes del párrafo 606-10-25-21 (párrafo 29 de la NIIF 15) para coordinarlos con el principio modificado.
- FC116H** Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma del IASB solicitaron las modificaciones propuestas por el FASB para incorporarlas en el párrafo 29 de la NIIF 15. Éstos expresaron su preocupación por las diferencias de redacción entre las NIIF y los PCGA de los EE.UU. e indicaron también que las modificaciones propuestas por el FASB mejorarían la comprensión del principio de identificabilidad por separado y la operatividad de los requerimientos. La Fase 2 es una parte fundamental de la NIIF 15 que afecta la contabilidad de las fases posteriores del modelo de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias. Por consiguiente, en sus nuevas deliberaciones de las modificaciones, el IASB concluyó que los beneficios de conservar los requerimientos convergidos sobre este tema superan los costos potenciales de modificar los requerimientos. Por consiguiente, el IASB decidió modificar la NIIF 15 para aclarar el principio y los factores que indican cuándo dos o más compromisos de transferir bienes o servicios no son identificables por separado. Esas modificaciones son las mismas que las del FASB relacionadas con el Tema 606.
- FC116I** Aunque la redacción que describe el principio de identificabilidad por separado del párrafo 29 ha sido modificada, las modificaciones aclaran las intenciones de los consejos y no son un cambio en el principio subyacente. Los consejos observaron que la aplicación del principio del párrafo 27(b) requiere el juicio, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias. (Véase el párrafo FC105). Incluso después de modificar los factores del párrafo 29 de la NIIF 15, los consejos reconocen que se necesitará el juicio para determinar si los bienes o servicios comprometidos son distintos dentro del contexto del contrato.
- FC116J** Se pretende que las modificaciones expresen que una entidad debería evaluar si su compromiso, dentro del contexto del contrato, es transferir cada uno de los bienes o servicios de forma individual o un elemento (o elementos) combinado que comprende los bienes o servicios comprometidos en el contrato. Por ello, las entidades debería evaluar si los bienes o servicios comprometidos en el contrato son productos o, por el contrario, son insumos para un elemento (o elementos) combinado. En muchos casos, los insumos para un concepto de elemento combinado podrían ser explicados adicionalmente como una situación en la que el compromiso de una entidad de transferir bienes o servicios da lugar a un elemento combinado que es más que (o sustancialmente diferente de) la suma de los bienes y servicios comprometidos de forma individual. Por ejemplo, en un contrato para construir un muro, el compromiso de suministrar ladrillos y el compromiso de proporcionar mano de obra no son identificables por separado uno del otro dentro del contexto del contrato porque los compromisos juntos comprenden el compromiso con el cliente de construir el muro.
- FC116K** Los consejos consideraron anteriormente el concepto de "riesgos separables" (véase el párrafo FC103) como una base alternativa para evaluar si el compromiso de una entidad de transferir un bien o servicio es identificable por separado de otros compromisos del contrato. Aunque los consejos decidieron no usar esta terminología en la NIIF 15, el concepto de riesgos separables continúa influyendo el principio de identificabilidad por separado. La evaluación de si el compromiso de una entidad es identificable por separado considera la relación entre los diversos bienes o servicios dentro del contrato en el contexto del cumplimiento de éste. Por ello, una entidad debería considerar el nivel de integración, interrelación o interdependencia entre los compromisos de transferir bienes o servicios. Los consejos observaron que más bien que considerar si un elemento, por su naturaleza, depende del otro (es decir, dos elementos tienen una

relación funcional), una entidad evalúa si existe una relación de transformación entre dos elementos en el proceso de cumplimiento del contrato.

- FC116L Los consejos decidieron reformar los factores del párrafo 29 de la NIIF 15 para coordinarlos claramente con la redacción revisada del principio de identificabilidad por separado. Esta aclaración enfatiza que el principio de identificabilidad por separado se aplica dentro del contexto del grupo de bienes o servicios comprometidos en el contrato, más bien que dentro del contexto de cada bien o servicio individual comprometido. Se pretende que el principio de identificabilidad por separado identifique cuándo el desempeño de una entidad al transferir un grupo de bienes o servicios en un contrato está cumpliendo un compromiso único con un cliente. Por consiguiente, los consejos revisaron la redacción para enfatizar que una entidad debería evaluar si dos o más bienes o servicios comprometidos afectan cada uno de forma significativa al otro (y, por ello, son altamente interdependientes o fuertemente interrelacionados) en el contrato. Además, los consejos concluyeron que podría ser más claro estructurar esos factores para identificar cuándo los compromisos en un grupo de bienes o servicios comprometidos son *no* identificables por separado y, por ello, constituyen una obligación de desempeño único.
- FC116M Además de reformar los factores en el contexto de un grupo de bienes o servicios, los consejos modificaron el factor que se relaciona con un servicio de integración significativo del párrafo 29(a) de la NIIF 15, para aclarar dos cuestiones relacionadas—que la aplicación de este factor no se limita a circunstancias que dan lugar a un producto único, y que un producto combinado podría incluir más de una fase, elemento o unidad. Este concepto se ilustra con el ejemplo del párrafo FC112, en el que una entidad está de acuerdo con diseñar un producto experimental para un cliente y fabricar 10 unidades prototipo de ese producto. En el ejemplo, el diseño y fabricación de las unidades es un proceso iterativo y el servicio de integración significativo proporcionado por la entidad en relación con todas las 10 unidades prototipo.
- FC116N Los análisis del GRT también destacaron que algunos interesados podrían haber estado interpretando los factores de apoyo del párrafo 27(b) como una serie de criterios. El párrafo 29, donde se establecen los factores, proporciona una lista no exhaustiva de factores a considerar; no todos los factores necesitan existir (o no existir) para concluir que los compromisos de la entidad de transferir bienes o servicios no son (son) identificables por separado. De forma análoga, los consejos también destacaron que no se pretende que los factores sean criterios que se evalúen de forma independiente del principio de identificabilidad por separado. Dada la amplia variedad de acuerdos de ingresos de actividades ordinarias que quedan dentro del alcance de la NIIF 15, los consejos esperan que habrá algunos casos para los que los factores serán menos relevantes para la evaluación del principio de identificabilidad por separado. Por consiguiente, las entidades deberían considerar el objetivo del principio no solo los factores proporcionados en el párrafo 29 de la NIIF 15.
- FC116O Los interesados también preguntaron sobre el efecto de restricciones contractuales sobre la identificación de las obligaciones de desempeño. Por consiguiente, uno de los ejemplos añadidos (Caso D del Ejemplo 11) ilustra la observación de los consejos del párrafo FC100 de la NIIF 15, de que una entidad debería centrarse en las características de los bienes o servicios comprometidos en sí mismos en lugar de en la forma en que podría requerirse que el cliente usara los bienes o servicios.
- FC116P El IASB decidió que no era necesario añadir algunos de los ejemplos que el FASB incluyó en sus modificaciones al Tema 606. En concreto, el IASB concluyó que era innecesario un ejemplo relacionado con si una licencia de software antivirus es distinta de las actualizaciones, cuando estén disponibles, del software durante el periodo de licencia (Ejemplo 10, Caso C en el Tema 606). El IASB pensaba que no se requería este ejemplo adicional porque el Ejemplo 55 que acompaña a la NIIF 15 ilustra la aplicación de los requerimientos para la identificación de las obligaciones de desempeño a un patrón de hechos similar.
- FC116Q Quienes respondieron al Proyecto de Norma expresaron su preocupación por que el Ejemplo 10 propuesto, Caso B podría suponer que cualquier contrato de fabricación o acuerdo similar sería una obligación de desempeño única que comprende bienes que no son distintos. Existen algunas similitudes entre el patrón de hechos del ejemplo y otros contratos con clientes que implican la gestión del proyecto, la fabricación de los bienes personalizados o en serie de bienes idénticos. Sin embargo, una entidad debería evaluar la naturaleza de sus compromisos con un cliente dentro del contexto del contrato. En el Ejemplo 10, Caso B ilustra un escenario en el que se requiere contractualmente que la entidad lleve a cabo un esfuerzo significativo para establecer un proceso de producción personalizado de forma específica para fabricar los dispositivos que ha contratado el cliente. Como consecuencia, el compromiso de la entidad es establecer y proporcionar un servicio de fabricación de los dispositivos contratados sobre la base de las especificaciones del cliente. Por el contrario, otros escenarios de fabricación pueden implicar el desarrollo de un proceso de fabricación que pueda usarse para producir bienes para múltiples contratos con el mismo u otros clientes. En ese caso, el contrato podría no incluir un compromiso de establecer un proceso de producción personalizado.

## **Actividades de transporte y manipulación**

**FC116R** Algunos de los interesados de los EE.UU. han expresado opiniones diferentes sobre cuándo deben contabilizarse las actividades de transporte y manipulación que tienen lugar después de transferir el control al cliente como un servicio comprometido o como una actividad de cumplimiento. Según Normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias, las entidades, a menudo, no contabilizaban el transporte proporcionado junto con la venta de sus bienes como un servicio adicional. Como resultado, algunos interesados plantearon preocupaciones de costo-beneficio y preguntaron si debería proporcionarse una exención, con respecto a las actividades de transporte y manipulación, del requerimiento general de evaluar los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente para identificar las obligaciones de desempeño.

**FC116S** Cuando los consejos analizaron estas preocupaciones, los miembros del consejo destacaron que las actividades de transporte y manipulación que tienen lugar antes de que el cliente obtenga el control del bien relacionado son actividades de cumplimiento. Sin embargo, si ha sido transferido el control de un bien a un cliente, los servicios de transporte y manipulación se proporcionan en relación con el bien del cliente, lo que podría indicar que la entidad está proporcionando un servicio al cliente.

**FC116T** En respuesta a las preocupaciones costo-beneficio planteadas por los interesados, el FASB decidió modificar el Tema 606 para:

- (a) permitir que una entidad, como una opción de política contable, contabilice las actividades de transporte y manipulación que tienen lugar después de que el cliente haya obtenido el control del bien como actividades de cumplimiento; y
- (b) señalar de forma explícita que las actividades de transporte y manipulación que tienen lugar antes de que el cliente obtenga el control del bien relacionado son actividades de cumplimiento.

**FC116U** Habiendo considerado las implicaciones más amplias de modificar la NIIF 15, el IASB decidió no realizar una modificación similar por las siguientes razones:

- (a) Una opción de política contable para las actividades de transporte y manipulación después de que haya sido transferido el control de los bienes al cliente crearía una excepción al modelo de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias y reduciría potencialmente la comparabilidad entre entidades. El párrafo 22 de la NIIF 15 requiere que una entidad evalúe los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente para identificar las obligaciones de desempeño. La introducción de una opción de política contable invalidaría este requerimiento.
- (b) Además, una opción de política es aplicable a todas las entidades. Por consiguiente, es posible que entidades con operaciones de transporte significativas pudieran tomar opciones de política diferentes. Esto haría más difícil para los usuarios de los estados financieros comprender y comparar los ingresos de actividades ordinarias presentados por distintas entidades, incluyendo las que se encuentran en el mismo sector industrial.

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

Se añaden los párrafos FC188A a FC188D y sus encabezamientos correspondientes. El nuevo texto está subrayado.

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

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

**FC188B** Después de la emisión del Tema 606 y la NIIF 15 algunos interesados de los EE.UU. expresaron su preocupación sobre el costo y complejidad de evaluar las leyes fiscales en cada jurisdicción porque muchas entidades operan en numerosas jurisdicciones, y en algunas las leyes no son claras sobre qué parte de la transacción está principalmente obligada al pago de los impuestos. Estos interesados también señalaron que la variedad de las leyes fiscales y los cambios en éstas entre jurisdicciones contribuye a esa complejidad. Por consiguiente, algunos preparadores y auditores solicitaron que los consejos modificaran la Norma sobre



ingresos de actividades ordinarias para añadir una solución práctica para reducir la complejidad y las dificultades prácticas al evaluar si un impuesto por ventas se cobra en nombre de un tercero. Una opción de política contable para incluir o excluir todos los impuestos sobre ventas por ingresos de actividades ordinarias estaba disponible en las normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias en los PCGA de los EE.UU.

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

FC118D El IASB decidió no proporcionar una opción de política contable similar, por las siguientes razones:

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

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

Se añaden los párrafos FC254A a FC254H y sus encabezamientos correspondientes. El nuevo texto está subrayado.

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

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

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

#### **Fecha de medición de la contraprestación distinta al efectivo**

FC254B El párrafo 66 de la NIIF 15 requiere que la contraprestación distinta al efectivo se mida a valor razonable (o por referencia al precio de venta independiente de los bienes o servicios comprometidos con el cliente si una entidad no puede estimar de forma adecuada el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo). El análisis del GRT informó a los consejos de que la fecha de medición para la contraprestación distinta al efectivo no está clara y podría interpretarse como una de varias fechas: (a) al inicio del contrato; (b) cuando se recibe la contraprestación distinta al efectivo; o (c) lo primero que ocurra entre cuando se recibe la contraprestación distinta al efectivo y cuando se satisface la obligación de desempeño.

FC254C En sus análisis, el IASB observó que esta cuestión tiene interacciones importantes con otras Normas (incluyendo la NIIF 2 Pagos basados en Acciones y NIC 21 Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera) y, pero ello, las decisiones tomadas crearían un riesgo de consecuencias potenciales no previstas. Por consiguiente, el IASB decidió que, si era necesario, las cuestiones relativas a la

medición de la contraprestación distinta al efectivo deben considerarse más globalmente en un proyecto separado.

**FC254D** El FASB decidió modificar las guías del Tema 606 para requerir que la contraprestación distinta al efectivo se mida a su valor razonable al inicio del contrato. En opinión del FASB, la medición de la contraprestación distinta al efectivo al inicio del contrato es más congruente con los requerimientos del Tema 606 sobre la determinación del precio de la transacción y sobre la asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño. El FASB también espera que este enfoque habitualmente sea menos costoso y menos complejo de aplicar en la práctica que las otras alternativas.

**FC254E** El IASB reconoció que, puesto que ha concluido que no es necesario un cambio equivalente al decidido por el FASB, el uso de una fecha de medición distinta de la del inicio del contrato no estaría descartado según las NIIF. Por consiguiente, es posible que esa diversidad pudiera surgir en la práctica entre las entidades que aplican las NIIF y las que aplican los PCGA de los EE.UU. El IASB observó que, a diferencia de los PCGA de los EE.UU., las NIIF existentes no contienen requerimientos específicos sobre la fecha de medición para contraprestaciones distintas al efectivo por transacciones de ingresos de actividades ordinarias. Además, los debates con algunos interesados destacaron que efectos prácticos por fechas de medición diferentes solo surgirían en circunstancias limitadas. El IASB también destacó que el párrafo 126 de la NIIF 15, requiere que una entidad revele información sobre los métodos, datos de entrada y suposiciones usadas para medir la contraprestación distinta al efectivo.

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

**FC254F** El GRT analizó las preocupaciones planteadas por algunos interesados de que no está claro si los requerimientos de la contraprestación variable de los párrafos 56 a 58 de la NIIF 15 se aplican en circunstancias en las que el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo varía debido a la forma de la contraprestación y por otras razones. En concreto, algunos interesados están preocupados porque bifurcar los efectos de la variabilidad pudiera ser complicado en algunas circunstancias.

**FC254G** El FASB también decidió modificar el Tema 606 para especificar que la restricción sobre la contraprestación variable se aplica solo a la variabilidad que surge por razones distintas a la forma de la contraprestación. El párrafo 68 de la NIIF 15 indica que los requerimientos para restringir las estimaciones sobre la contraprestación variable se aplican si el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo comprometida por un cliente varía por razones distintas a solo la forma de la contraprestación (por ejemplo, un cambio en el precio de ejercicio de una opción sobre acciones debido al desempeño de la entidad). El FASB observó que aplicar los requerimientos de la contraprestación variable a los dos tipos de variabilidad puede no proporcionar a los usuarios de los estados financieros información útil porque el calendario de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias puede diferir en transacciones similares establecidas con distinta forma de contraprestación (por ejemplo, efectivo y acciones). Además, la introducción de una condición de desempeño menor podría afectar de forma significativa al importe de la contraprestación distinta al efectivo que estaría sujeta a la restricción de la contraprestación variable.

**FC254H** El IASB destacó que el párrafo FC252 explica que los consejos decidieron limitar la variabilidad en la estimación del valor razonable de las contraprestaciones distintas al efectivo si esa variabilidad está relacionada con cambios en el valor razonable por razones distintas de la forma de la contraprestación (es decir razones distintas a cambios en el precio de la contraprestación distinta al efectivo). El IASB también destacó la opinión de algunos miembros del GRT de que, en la práctica, podría ser difícil distinguir entre variabilidad en el valor razonable debido a la forma de la contraprestación y otras razones, en cuyo caso podría ser más práctico aplicar la restricción de la contraprestación variable a la totalidad de la estimación de la contraprestación distinta al efectivo. Sin embargo, por razones similares a las analizadas en el párrafo FC254E, el IASB, decidió no modificar la NIIF 15 por esta cuestión. Por consiguiente, el IASB reconoció que podrían surgir diferencias entre una entidad que informa según las NIIF y otra que lo hace según los PCGA de los EE.UU.

Se añade la siguiente nota a pie de página en el encabezamiento "Contraprestaciones del principal frente a las del agente (párrafos B34 a B38)" sobre el párrafo FC379. El nuevo texto está subrayado.

Aclaraciones a la NIIF 15 emitida en abril de 2016 modificó la guía de aplicación de los párrafos B34 a B38 y, como consecuencia modificó el párrafo FC383. El objetivo de modificar la guía de aplicación de los párrafos B34 a B38 es (a) proporcionar un marco mejor para aplicar en la evaluación de si una entidad es un principal o un agente; (b) aclarar la aplicación del principio de control a los bienes y servicios intangibles; y (c) clarificar el papel de los indicadores del

párrafo B37 al aplicar el principio de control. Los párrafos FC379 a FC385 deben, por ello, interpretarse junto con los párrafos FC385A a FC385Z, que explican las consideraciones de los consejos para modificar la guía de aplicación.

Se modifica el párrafo FC383. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

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

...

- FC383 Después de que una entidad identifica su compromiso y determina si es el principal o el agente, reconocería los ingresos de actividades ordinarias cuando satisface su obligación de desempeño. Esto ocurriría, para una entidad que es un principal, cuando se transfiera el control de los bienes o servicios comprometidos al cliente. Los consejos observaron que en algunos contratos en los que la entidad es el agente, el control de los bienes o servicios comprometidos ~~por el agente con el cliente~~ puede transferirse antes de que el cliente reciba los bienes o servicios del principal. Por ejemplo, una entidad que concede puntos de fidelización a sus clientes cuando compran bienes o servicios de la entidad podría satisfacer su ~~compromiso de proporcionar a los clientes puntos de fidelización cuando dichos puntos se transfieren al cliente~~ obligación de desempeño con respecto a los puntos de fidelización al conceder esos puntos a los clientes si:
- (a) ~~el compromiso de la entidad es proporcionar puntos de fidelización a los clientes cuando éstos compran bienes o servicios de la entidad;~~
  - ~~(b)~~(a) los puntos dan derecho a los clientes a compras con descuentos futuros con un tercero (es decir, los puntos representan un derecho material a un descuento futuro); y
  - ~~(e)~~(b) la entidad determina que es un agente (es decir, su compromiso es organizar que se proporcione a los clientes los puntos) y la entidad no controla esos puntos antes de transferirlos al cliente.

Se añaden los párrafos FC385A a FC385Z y sus encabezamientos correspondientes. El nuevo texto está subrayado.

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

- FC385A El GRT analizó un número de cuestiones en relación con los párrafos B34 a B38 de la NIIF 15. Algunos interesados preguntaron si el control es siempre la base para determinar si una entidad es un principal o un agente, y cómo trabajan juntos el principio del control y los indicadores del párrafo B37. Otros interesados preguntaron cómo aplicar el principio de control a contratos que involucran bienes o servicios intangibles. A la luz de dichos análisis y la información recibida, los consejos trataron y decidieron aclarar, las guías del principal frente al agente haciendo las mismas modificaciones específicas a la guía de aplicación y Ejemplos Ilustrativos relacionados de la NIIF 15 y el Tema 606.
- FC385B Cuando un tercero está implicado en la provisión de bienes o servicios a un cliente, las modificaciones a la guía de aplicación aclaran la forma en que determina una entidad si es un principal o un agente. Estas modificaciones se centran en (a) la necesidad de identificar apropiadamente el bien o servicio que se transfiere al cliente (el "bien o servicio especificado"); y (b) la determinación de si la entidad se ha comprometido a proporcionar el bien o servicio especificado por sí misma (es decir, la entidad es un principal) o a organizar que el bien o servicio especificado se proporcione al cliente por un tercero (es decir, la entidad es un agente). La entidad determina la naturaleza de su compromiso sobre la base de si controla el bien o servicio especificado antes de que se transfiera al cliente. A lo largo de las guías sobre las contraprestaciones del principal frente a las contraprestaciones del agente, los consejos decidieron hacer referencia a *bien o servicio especificado* transferido al cliente (como en el párrafo B34), en lugar de la *obligación de desempeño*. Esto es porque el uso del término "obligación de desempeño" habría sido confuso si la entidad es un agente. La obligación de desempeño de un agente es organizar para un tercero la provisión de sus bienes o servicios al cliente; no se compromete a suministrar los bienes o servicios por sí mismo al cliente final. Por consiguiente, el bien o servicio especificado a proporcionar al cliente final no es la obligación de desempeño del agente.

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

- FC385C El párrafo B34 requiere que una entidad determine si es un principal o un agente sobre la base de si la naturaleza del compromiso de la entidad es una obligación de desempeño para proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (es decir, la entidad es un principal) o para organizar que esos bienes o servicios se suministren por un tercero (es decir, la entidad es un agente). La evaluación de si la entidad controla el bien o servicio especificado antes de su transferencia al cliente es la base para determinar la naturaleza del compromiso de la entidad.
- FC385D Los consejos observaron que para que una entidad concluya que está proporcionando el bien o servicio especificado al cliente, debe primero controlar ese bien o servicio (como se define en el párrafo 33). La entidad no puede proporcionar el bien o servicio especificado a un cliente si no controla primero el bien o servicio a proporcionar. Si una entidad controla el bien o servicio especificado antes de que ese bien o servicio se transfiera al cliente, dicha entidad es el principal en la transacción con el cliente. Si la entidad no controla el bien o servicio especificado antes de que se transfiera al cliente, no es un principal en la transacción con el cliente. Los consejos destacaron que sus consideraciones a este respecto se explican en el párrafo FC380.
- FC385E Además, los consejos destacaron que una entidad que fabrica por sí misma un bien o presta un servicio es siempre un principal si la entidad transfiere el control de ese bien o servicio a un tercero. Una entidad no necesita evaluar si es un principal o un agente usando las guías de los párrafos B34 a B38 porque transfiere el bien o proporciona el servicio directamente a su cliente, sin la involucración de un tercero. Si la entidad transfiere un bien o servicio a un intermediario que es un principal en la provisión de ese bien o servicio a un cliente final (tanto de forma individual o como parte de un conjunto distinto de bienes o servicios), el cliente de la entidad es el intermediario.
- FC385F Debido a las preocupaciones destacadas en los análisis del GRT, los consejos decidieron aclarar los aspectos siguientes de la aplicación de las guías sobre contraprestaciones del principal frente a las del agente:
- (a) la relación entre el principio de control y los indicadores del párrafo B37; y
  - (b) la aplicación del principio de control a los bienes y servicios intangibles.

*La relación entre control y los indicadores del párrafo B37*

- FC385G Los consejos observaron que las cuestiones sobre la relación entre la evaluación del control y los indicadores de control del párrafo B37 surgieron, al menos en parte, porque los indicadores de ese párrafo se trasladaron de la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias* y el Tema 605 *Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias*. La NIC 18 tenía un principio para esta evaluación (basado en riesgos y recompensas) que era diferente del principio de control de la NIIF 15 y, aunque el Tema 605 no incluía explícitamente un principio, los indicadores del Tema 605 se entendieron como indicadores de riesgos y recompensas. Además, la estructura del análisis de los Ejemplos 45 a 48 que acompañan a la NIIF 15 aumentó la confusión.
- FC385H Las consideraciones de los consejos (explicadas en el párrafo FC382) destacan que los indicadores del párrafo B37 se incluyeron para apoyar la evaluación de una entidad de si controla un bien o servicio especificado antes de la transferencia en escenarios para los que esa evaluación puede ser difícil. Los indicadores (a) no invalidan la evaluación del control; (b) no deben verse de forma aislada; (c) no constituyen una evaluación separada o adicional; y (d) no deben considerarse un listado de comprobación de criterios a cumplir, o factores a considerar en todos los escenarios. La consideración de uno o más de los indicadores será, a menudo, útil y, dependiendo de los hechos y circunstancias, los indicadores individuales serán más o menos relevantes o persuasivos para la evaluación del control.
- FC385I Los consejos reconocieron que los indicadores son similares a los de la NIC 18 y el Tema 605, pero también destacaron sus consideraciones a este respecto explicadas en el párrafo FC382. El párrafo FC382 explica que los consejos decidieron trasladar algunos de los indicadores de Normas de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias anteriores aun cuando esos indicadores tienen un propósito diferente en la NIIF 15. En la NIIF 15, los indicadores apoyan los conceptos de identificación de obligaciones de desempeño y la transferencia del control de bienes o servicios. Por consiguiente, los consejos habían esperado que las conclusiones sobre el principal frente al agente según la NIIF 15 podrían ser diferentes en algunos escenarios de los alcanzados bajo Normas de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias anteriores. Además, los consejos observaron que, aunque la exposición a los riesgos y recompensas solos no dan el control a una entidad, la exposición a los riesgos y recompensas puede ser un factor útil a considerar para determinar si una entidad ha obtenido el control.

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

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

**FC385K** A la luz de la decisión del IASB de poner con generalidad un listón alto al considerar si modificar la NIIF 15, el IASB inicialmente pensó que no sería necesario añadir texto explicativo a cada indicador en el párrafo B37 para establecer un vínculo del concepto de control. En opinión del IASB, la claridad sobre la interacción entre el principio de control y los indicadores podría haber sido lograda modificando solo los Ejemplos Ilustrativos. El IASB destacó las preocupaciones sobre la incorporación a los indicadores de texto explicativo en el párrafo B37 debido al (a) riesgo de que surjan nuevas cuestiones con respecto a dichas explicaciones adicionales; y (b) el riesgo de que algunas de las explicaciones adicionales podrían usarse de forma inapropiada para alcanzar una conclusión que una es un principal cuando es un agente. No obstante, a pesar de esa preocupación, el IASB decidió modificar los indicadores del párrafo B37 de la NIIF 15 para coordinar la redacción de las modificaciones con la redacción de los que se espera que proponga el FASB. El IASB concluyó que los beneficios de conservar los requerimientos convergidos sobre este tema superan los costos potenciales de modificar los requerimientos.

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

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

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

**FC385M** Los consejos observaron que al menos algunas de las dificultades que los interesados tenían para aplicar el principio de control, en concreto a los bienes y servicios intangibles, estaban vinculadas a los retos de identificar el bien o servicio especificado a proporcionar al cliente. Los consejos observaron que esto también había sido con frecuencia un reto para las entidades bajo Normas de reconocimiento anteriores de los ingresos de actividades ordinarias.

FC385N Las contraprestaciones del principal frente a las contraprestaciones del agente están relacionadas con la aplicación de la Fase 2 del modelo de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias. La identificación apropiada del bien o servicio a proporcionar es una fase fundamental para identificar apropiadamente si la naturaleza del compromiso de una entidad es actuar como un principal o como un agente. Cuando se identifica el bien o servicio especificado apropiado, la evaluación del control es, a menudo, relativamente sencilla, incluso cuando el bien o servicio especificado es un bien o servicio intangible o virtual. Por ejemplo, el bien o servicio especificado a proporcionar al cliente podría ser:

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

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

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

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

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

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

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

FC385T El IASB destacó que, en muchos aspectos, el párrafo B34A simplemente señala otras partes relevantes de los requerimientos de la NIIF 15. Por consiguiente, el IASB, no consideró la inclusión de ese párrafo adicional como esencial para aclarar los requerimientos de la NIIF 15. En su opinión, la claridad sobre el razonamiento a aplicar podría haber sido lograda modificando solo los Ejemplos Ilustrativos. No obstante, dada la preocupación planteada por los interesados, el IASB concluyó que introducir el párrafo B34A sería útil para la evaluación del principal frente al agente, y alinearía la redacción de las modificaciones con las realizadas por el FASB. Por ello, el IASB concluyó que los beneficios de añadir el párrafo superan los costos potenciales de modificar los requerimientos.

### Evaluación del control de un servicio

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

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

FC385V Los consejos observaron que determinar si una entidad es un principal o un agente podría ser más difícil en la tercera categoría de contratos enumerados anteriormente en la que la entidad ha realizado un contrato con un cliente y ha encargado a un tercero (un subcontratista) satisfacer una obligación de desempeño dentro de ese contrato en su nombre. En estos contratos, la entidad evalúa si controla el derecho a los servicios especificados. Una entidad podría controlar el derecho a los servicios especificados realizando un contrato con el subcontratista y definiendo los servicios a prestar por el subcontratista en nombre de la entidad. En ese escenario, que se ilustra en el Ejemplo 46A, la entidad obtiene el derecho a los servicios del subcontratista, y luego los dirige a éste para prestar dichos servicios al cliente en nombre de la entidad. Este escenario es equivalente a que la entidad cumpla el contrato usando sus propios recursos en lugar de encargar a un tercero que lo haga. La entidad conservaría la responsabilidad de satisfacer la prestación de los servicios de acuerdo con el contrato con el cliente. En otros escenarios en los que los servicios especificados prestados al cliente son proporcionados por un tercero y la entidad no tiene la capacidad de

dirigir esos servicios, la entidad sería habitualmente un agente. En esos escenarios, es probable que la entidad esté facilitando (y organizando) la prestación de servicios por el tercero, en lugar de controlar los derechos a los servicios que la entidad a continuación dirige al cliente.

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

### **Estimación de los ingresos de actividades ordinarias como un principal**

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

FC385Y El FASB ha decidido también no modificar el Tema 606 para abordar esta cuestión. Esto es principalmente porque el FASB había observado que las situaciones en las que una entidad que es un principal no conoce (y espera que no conozca) el importe cargado por un intermediario que es un agente al cliente final no son dominantes y la cuestión afecta solo a un número limitado de entidades y contratos. Para esas situaciones limitadas, el FASB es de la opinión de que la determinación de si los ingresos de actividades ordinarias pueden estimarse se basa en una evaluación de los requerimientos para determinar el precio de la transacción y la estimación de la contraprestación variable.

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

Se añade la siguiente nota a pie de página al encabezamiento de "Licencias (B52 A B63)" sobre el párrafo FC402. El nuevo texto está subrayado.

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

Se modifica el encabezamiento sobre el párrafo FC402. Se añaden los párrafos FC414A a FC414Y y sus encabezamientos correspondientes. El nuevo texto está subrayado.

## **Concesión de licencias (párrafos B52 a B63B);**

FC402 ...

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

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



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

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

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

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

FC414D El párrafo B57 de la NIIF 15 (ahora eliminado, véase el párrafo FC414J) explicaba la determinación de si el compromiso de una entidad de conceder una licencia que proporciona al cliente un derecho a acceder a, o a usar, la propiedad intelectual se basa en si el cliente puede dirigir el uso de esa licencia en el momento de la concesión y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. Un cliente puede dirigir el uso de la propiedad intelectual y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, si la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente no se ve significativamente afectada por las actividades de la entidad. Por el contrario, un cliente no puede utilizar directamente una licencia en el momento concreto en que se le concede y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, si la propiedad intelectual a la que tiene derecho cambia a lo largo del periodo de licencia. La propiedad intelectual cambiará cuando la entidad continúa involucrada con ella y lleva a cabo actividades que afectan de forma significativa a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente. El párrafo B58 proporciona criterios para ayudar a una entidad a evaluar si sus actividades "cambian" la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente, incluyendo si las actividades esperadas de la entidad afectan de forma significativa a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente.

FC414E Los interesados están de acuerdo en que actividades que cambian la forma o funcionalidad de la propiedad intelectual representarían actividades que afectan a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente. Sin embargo, los interesados han indicado que no estaba claro si la referencia en la NIIF 15 a cambios en la propiedad intelectual solo se refiere a cambios en la forma o funcionalidad de la propiedad intelectual, o también incluye cambios en el valor de la propiedad intelectual. Esto había dado lugar a interpretaciones diferentes sobre cómo aplicar los criterios del párrafo B58(a). Algunos interesados opinaron que debe esperarse que las actividades que afectan de forma significativa la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente cambien la forma o funcionalidad de dicha propiedad intelectual. Los interesados pensaban que los cambios que solo afectan al valor de la propiedad intelectual no afectan de forma significativa la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente. Otros pensaban que esas actividades que afectan de forma significativa el valor de la propiedad intelectual son suficientes para concluir que la licencia proporciona un derecho de acceso a la propiedad intelectual.

FC414F El IASB decidió aclarar los requerimientos del párrafo B58(a) proporcionando guías de aplicación adicional sobre cuándo las actividades cambian la propiedad intelectual a la que el cliente tiene derechos de forma que la capacidad del cliente para obtener beneficios de dicha propiedad intelectual se ven afectados. El IASB destacó que la referencia a la forma o funcionalidad del párrafo B61 (y de los Ejemplos Ilustrativos y Fundamentos de las Conclusiones) no pretendían sugerir que la naturaleza de una licencia es un derecho de acceso a la propiedad intelectual solo si las actividades de la entidad afectan de forma significativa la forma o funcionalidad de la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente. La determinación de la naturaleza de una licencia se define por los criterios del párrafo B58, que no hacen referencia a la forma o funcionalidad.

- FC414G El párrafo B59A aclara que la evaluación de si las actividades de la entidad cambian de forma significativa la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente se basan en si esas actividades afectan la capacidad de la propiedad intelectual de proporcionar beneficios al cliente. En algunos casos, la capacidad de la propiedad intelectual de proporcionar beneficios al cliente procede de la forma o funcionalidad de ésta a la que tiene derecho el cliente y, en otros casos, del valor de dicha propiedad intelectual. Si se espera que las actividades cambien de forma significativa la forma o funcionalidad de la propiedad intelectual, se considera que dichas actividades afectan de forma significativa la capacidad del cliente de obtener beneficios de esta propiedad intelectual. Si las actividades no cambian de forma significativa la forma o funcionalidad pero la capacidad del cliente de obtener beneficios de la propiedad intelectual procede sustancialmente de las actividades de la entidad posteriores a la concesión de la licencia o depende de éstas, entonces se considera también que las actividades afectan la propiedad intelectual (en tanto esas actividades no den lugar a la transferencia de un bien o servicio al cliente). En esos casos, no es necesario que esas actividades cambien la forma o funcionalidad de la propiedad intelectual para que afecten a la capacidad del cliente de obtener beneficios de ella. Por ejemplo, en algunas circunstancias (por ejemplo muchas licencias de marcas), el beneficio de la propiedad intelectual procede de su valor y las actividades de la entidad para apoyar o mantener ese valor.
- FC414H El IASB observó que una parte sustancial del beneficio de la propiedad intelectual que tiene una funcionalidad independiente significativa procede de dicha funcionalidad. Por consiguiente, si las actividades de la entidad no cambian de forma significativa la forma o funcionalidad de esta propiedad intelectual, entonces las actividades de la entidad no afectarán de forma significativa a la capacidad del cliente de obtener beneficios de esa propiedad intelectual. Por ello, el IASB aclaró que en estos casos no se cumpliría el criterio del párrafo B58(a) y la licencia sería un derecho a usar la propiedad intelectual como existía en el momento en que se transfirió.
- FC414I El IASB no ha definido el término "funcionalidad independiente significativa" sino aclaraciones a los Ejemplos Ilustrativos para demostrar cuándo la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente podría tener funcionalidad independiente significativa. En muchos casos, estará claro cuándo la propiedad intelectual tiene funcionalidad independiente significativa. Si no hay funcionalidad independiente significativa, el beneficio para el cliente puede proceder sustancialmente del valor de la propiedad intelectual y de las actividades de la entidad para apoyar o mantener ese valor. El IASB destacó, sin embargo, que una entidad puede necesitar aplicar el juicio para determinar si la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente tiene funcionalidad independiente significativa.
- FC414J EL IASB ha eliminado el párrafo B57. Esto es en respuesta a las preocupaciones de los interesados de que el párrafo B57 ha contribuido a generar confusión sobre si la referencia al cambio solo se refiere a cambios en la forma o funcionalidad de la propiedad intelectual o también incluye cambios en su valor. El IASB es de la opinión de que la incorporación propuesta del párrafo B59A proporciona claridad sobre el significado previsto de cambio en la propiedad intelectual, lo que hace el tratamiento del párrafo B57 innecesario en el contexto de la guía de aplicación. El tratamiento del párrafo B57 explicaba los fundamentos de los requerimientos para determinar si el compromiso de una entidad de conceder una licencia proporciona a un cliente un derecho de acceso o un derecho de uso de la propiedad intelectual de una entidad. Por consiguiente, el IASB ha incorporado el contenido del párrafo B57 a los Fundamentos de las Conclusiones.
- FC414K Habiendo considerado las implicaciones más amplias que tendría modificar la NIIF 15 antes de su fecha de vigencia, el IASB decidió aclarar el enfoque para la determinación de la naturaleza del compromiso de una entidad al proporcionar una licencia, en lugar de cambiar ese enfoque. El IASB es de la opinión de que las preocupaciones de los interesados han sido abordadas de forma adecuada proporcionando mayor claridad sobre cómo aplicar los requerimientos de la Norma. El IASB reconoce que, en algunos casos, el resultado de usar su enfoque aclarado podría diferir del resultado logrado usando el enfoque alternativo contenido en las modificaciones emitidas por el FASB (véanse los párrafos FC414L y FC414N).

### **Enfoque alternativo propuesto por el FASB**

- FC414L El FASB desarrolló un enfoque alternativo para determinar si una licencia constituye un derecho de acceso o un derecho de uso sobre la base de la naturaleza de la propiedad intelectual. El FASB explicó que el fundamento de este enfoque es si el compromiso de una entidad con un cliente incluye el apoyo o mantenimiento de la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente, que, a su vez, depende en gran medida de si la propiedad intelectual tiene funcionalidad independiente significativa.
- FC414M El FASB decidió que esa propiedad intelectual es:
- (a) Propiedad intelectual funcional, que es aquella que tiene funcionalidad independiente significativa y obtiene una parte sustancial de su utilidad (es decir, su capacidad de proporcionar beneficio o valor) de esta funcionalidad. En este caso, un cliente generalmente obtiene una licencia por el derecho a usar la propiedad intelectual, a menos que la funcionalidad de ésta se

espere que cambie sustancialmente durante el periodo de licencia como resultado de las actividades de la entidad que no transfiere un bien o servicio al cliente y se requiere que el cliente, de forma contractual, o en la práctica, use la propiedad intelectual actualizada; o

- (b) propiedad intelectual simbólica, que es la que no tiene funcionalidad independiente significativa. Toda utilidad de la propiedad intelectual simbólica procede sustancialmente de su asociación con las actividades actuales o pasadas de la entidad, incluyendo sus actividades de negocio ordinarias. En este caso, un cliente obtiene una licencia por el derecho de acceso a la propiedad intelectual.

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

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

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

FC414P Habiendo considerado las implicaciones más amplias de modificar la NIIF 15, antes de su fecha de vigencia, el IASB decidió que no eran necesarias aclaraciones sobre la identificación de las obligaciones de desempeño en un contrato que contiene una o más licencias. Esto es porque, en su opinión, las aclaraciones realizadas a la NIIF 15 por las modificaciones emitidas en abril de 2016 ayudarán a todas las entidades a aplicar los requerimientos para identificar las obligaciones de desempeño contenidas en los párrafos 22 a 30 de la NIIF 15. Los párrafos FC405 y FC406 de la NIIF 15 explican que, como es el caso de otros contratos, los contratos que incluyen un compromiso de conceder una licencia a un cliente requieren una evaluación de los compromisos del contrato usando los criterios para identificar las obligaciones de desempeño (véanse los párrafos 27 a 30 de la NIIF 15). Esta evaluación se hace antes de aplicar los criterios para determinar la naturaleza del compromiso de una entidad al conceder una licencia. Por consiguiente, la entidad considera todos los términos contractuales para determinar si los derechos comprometidos dan lugar a la transferencia al cliente de una o más licencias. Al hacer esta determinación, se necesita el juicio para distinguir las disposiciones contractuales que crean compromisos de transferir derechos a usar la propiedad intelectual de la entidad de las disposiciones contractuales que establecen cuándo, dónde y cómo esos derechos pueden usarse.

FC414Q El IASB consideró el Ejemplo 59 en los Ejemplos Ilustrativos que acompañan la NIIF 15. La entidad concluye que su única obligación de desempeño es conceder al cliente un derecho a usar la grabación musical. Cuándo, dónde y cómo puede usarse el derecho se define mediante los atributos de tiempo (dos años) alcance geográfico (País A) y uso permitido (en actividades comerciales). Si, en su lugar, la entidad había concedido al cliente los derechos a usar la grabación en dos periodos de tiempo diferentes en dos localizaciones geográficas, por ejemplo los años X1 y X3 en el País A y los años X2 y X4 en el País B, la entidad necesitaría usar los criterios para identificar las obligaciones de desempeño de los párrafos 27 a 30 de la NIIF 15, para determinar si el contrato incluye una licencia que cubre ambos países o licencias separadas para cada país.

FC414R El FASB decidió modificar el Tema 606 para confirmar que los requerimientos sobre las restricciones contractuales de la naturaleza descrita en el párrafo B62 no sustituyen el requerimiento para la entidad de identificar el número de licencias comprometidas en el contrato. De forma análoga al IASB, el FASB también observó que se requiere, a menudo, el juicio para distinguir un contrato que contiene una sola licencia con atributos múltiples de un contrato que contiene múltiples licencias para el cliente que representan obligaciones de desempeño separadas.

### Renovación de licencias de propiedad intelectual

FC414S Como se destacó en el párrafo FC414O, el GRT analizó la aplicación del párrafo B61 de la NIIF 15, dentro del contexto de las renovaciones de licencias. El párrafo B61 señala que "... el ingreso de actividades ordinarias no puede reconocerse por una licencia que proporciona un derecho a utilizar la propiedad intelectual antes del comienzo de periodo durante el cual el cliente es capaz de utilizar y beneficiarse de ésta". Algunos interesados preguntaron si el párrafo B61 se aplica a la renovación de una licencia existente o si la entidad podría reconocer ingresos de actividades ordinarias por la renovación cuando las partes acuerdan dicha renovación.

FC414T El análisis en el GRT, indicó que esta es un área en la que el juicio es necesario. Esto es porque cuando la entidad y el cliente realizan un contrato para renovar (o ampliar el periodo de) una licencia existente, la entidad evaluará si la renovación o ampliación debe tratarse como una licencia nueva o, alternativamente, como una modificación del contrato existente. Una modificación se contabilizará de acuerdo con los requerimientos de modificaciones del contrato de los párrafos 18 a 21 de la NIIF 15. El IASB destacó que, aunque podría surgir alguna diversidad, la NIIF 15 proporciona un marco más amplio para la aplicación del juicio que su predecesora la NIC 18. Una vez más, habiendo considerado las implicaciones más amplias de modificar la NIIF 15, antes de su fecha de vigencia, el IASB decidió que no era necesaria una aclaración sobre la aplicación de los requerimientos de modificaciones del contrato específicamente para renovaciones de los acuerdos de concesión de licencias.

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

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

FC414V El párrafo B55 requiere que una entidad aplique el modelo general de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias (párrafos 31 a 38) para determinar si una obligación de desempeño que contiene una licencia que no es distinta (de acuerdo con el párrafo 27) se satisface en un momento concreto o a lo largo del tiempo. Desde que se emitió la NIIF 15, algunos interesados han preguntado sobre cuándo las guías de concesión de licencias sobre la determinación de la naturaleza del compromiso de una entidad se aplican a una obligación de desempeño que contiene una licencia y otros bienes o servicios. Algunos opinaban que el párrafo B55 sugiere que una entidad considerara la naturaleza de su compromiso al conceder una licencia solo cuando la licencia es distinta. Otros destacaron que una entidad tendría que considerar la naturaleza de su compromiso al conceder una licencia aun cuando ésta no sea distinta para (a) determinar si una obligación de desempeño única que incluye una licencia de propiedad intelectual se satisface a lo largo del tiempo o en un momento concreto; y (b) medir el progreso hacia la satisfacción completa de esa obligación de desempeño única si se satisface a lo largo del tiempo.

FC414W Una vez más, habiendo considerado las implicaciones más amplias que tendría modificar la NIIF 15 antes de su fecha de vigencia, el IASB decidió que no era necesaria una aclaración a este respecto. La NIIF 15 y el material explicativo de los Fundamentos de las Conclusiones proporcionan guías adecuadas para contabilizar una licencia que está combinada con otro bien o servicio en una obligación de desempeño única. Una entidad necesitará, sin embargo, aplicar el juicio para determinar la naturaleza de la obligación de desempeño, y para seleccionar un método para medir el progreso que sea congruente con el objetivo de representar el desempeño de la entidad.

FC414X Para realizar este juicio, el IASB destacó que no pretendía que, al aplicar el modelo general de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias, una entidad desechara las guías para la determinación de la naturaleza de su compromiso al conceder una licencia. En algunos casos puede ser necesario considerar la naturaleza de su compromiso al conceder una licencia aun cuando la licencia no sea distinta. El IASB analizó un ejemplo en el que una entidad concede una licencia por 10 años que no es distinta de un acuerdo de servicio por un año. El IASB destacó que una licencia distinta que proporciona acceso a la propiedad intelectual de una entidad a lo largo de 10 años podría no considerarse completamente satisfecha

antes del final del periodo de acceso. El IASB observó que sería, por ello, inapropiado concluir que una obligación de desempeño única que incluye esa licencia está satisfecha a lo largo de un año del acuerdo de servicio. El párrafo FC407, además, destaca que una entidad considera la naturaleza de su compromiso al conceder la licencia si ésta es el componente principal o dominante (es decir, el elemento predominante) de una obligación de desempeño única.

FC414Y El FASB decidió hacer modificaciones que señalan explícitamente que una entidad considera la naturaleza de su compromiso al conceder una licencia al aplicar el modelo general de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias a una obligación de desempeño única que incluye una licencia y otros bienes o servicios (es decir, al aplicar los requerimientos del Tema 606 equivalentes a los establecidos en los párrafos 31 a 45 de la NIIF 15). Por consiguiente, cuando la licencia no es el elemento predominante de una obligación de desempeño única, esto podría dar lugar a que una entidad que aplique el Tema 606 considere la naturaleza de su compromiso al conceder una licencia en un número mayor de circunstancias que una entidad que aplique la NIIF 15.

Se añade la siguiente nota a pie de página al encabezamiento "Contraprestación en forma de regalías basadas en ventas o en uso" sobre el párrafo FC415. El nuevo texto está subrayado.

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

Se añaden los párrafos FC421A a FC421J y sus encabezamientos correspondientes. El nuevo texto está subrayado.

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

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

### Aplicación de la restricción de las regalías

- FC421D Los consejos decidieron aclarar en el párrafo B63A que la restricción de las regalías se aplica a los acuerdos para los que la licencia es el elemento predominante con el que se relacionan las regalías. Esto es porque los usuarios de los estados financieros es probable que vean esos acuerdos como de concesión de licencias. Los consejos habían observado anteriormente en el párrafo FC415 que no sería útil para una entidad reconocer un importe mínimo de ingresos de actividades ordinarias para licencias de propiedad intelectual cuya contraprestación se basa en las ventas o el uso por el cliente. La aplicación de la restricción de las regalías solo cuando éstas se relacionan exclusivamente con una licencia que es distinta de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15 puede restringir de forma desproporcionada su aplicación.
- FC421E Los consejos observaron que se requiere el juicio para determinar cuándo una licencia es el elemento predominante con el que se relacionan las regalías basadas en ventas o en uso. Sin embargo, el juicio necesario para esa determinación es probable que sea menor que el necesario para aplicar los requerimientos generales sobre la contraprestación variable para los acuerdos fuera del alcance de la restricción de las regalías si el alcance fuera más restrictivo.
- FC421F Los consejos decidieron no cambiar el alcance de la restricción de las regalías incluyendo su ampliación más allá de situaciones para las que la licencia es el elemento predominante con el que se relaciona una

regalía. Esto es porque hacerlo así captaría los acuerdos para los que los consejos concluyeron anteriormente que la restricción de la regalías no debería aplicarse (por ejemplo, ventas de propiedad intelectual o ventas de bienes tangibles que incluyen propiedad intelectual). Como se destacó en los párrafos FC416 y FC421, la restricción de las regalías pretende aplicarse solo a circunstancias limitadas que implican licencias de propiedad intelectual y, por ello, las entidades no pueden aplicarla por analogía a otros tipos de transacciones.

FC421G Los consejos observaron que una entidad puede concluir que una licencia es el elemento predominante con el que se relaciona una regalía basada en ventas o en uso cuando existe más de una obligación de desempeño. A esta conclusión puede llegarse independientemente de si la entidad concluye que la regalía puede asignarse en su totalidad a una obligación de desempeño de acuerdo con los requerimientos para la asignación de las contraprestaciones variables de los párrafos 84 y 85 de la NIIF15. Los consejos también observaron que la restricción de la regalías se aplicaría también cuando la regalía predominantemente se relaciona con dos o más licencias comprometidas en un contrato, en lugar de una sola licencia.

FC421H Los consejos hicieron modificaciones congruentes que aclaran los Ejemplos Ilustrativos para apoyar con mayor claridad las conclusiones alcanzadas sobre cuándo se reconocería una regalía basada en ventas. Sin embargo, los consejos decidieron no modificar el párrafo B63 o proporcionar Ejemplos Ilustrativos adicionales para patrones de hechos más complejos.

FC421I Para alcanzar esta decisión, el IASB consideró un ejemplo similar al Ejemplo 60 que acompaña la NIIF 15, y concluyó que cuando una medida de progreso basada en el tiempo describe apropiadamente el desempeño de una entidad bajo la licencia, el reconocimiento de la regalía basada en ventas cómo y cuándo se produzcan las ventas del cliente sería generalmente apropiado. Esto es porque, como se destacó en el párrafo FC219, el objetivo de la restricción de las regalías es impedir que una entidad reconozca ingresos de actividades ordinarias por importes inciertos hasta que se resuelva la incertidumbre (es decir, cuando se produzcan las ventas o uso posteriores del cliente). En efecto, el requerimiento del párrafo B63 restringe el importe de los ingresos de actividades ordinarias que pueden reconocerse cuando o a medida que se satisface una obligación de desempeño, en lugar de restringir el importe total de precio de la transacción a asignar. El párrafo B63(b) refleja uno de los principios clave de la NIIF 15 que es reconocer los ingresos de actividades ordinarias solo cuando (o a medida que) una entidad satisface una obligación de desempeño. Si la entidad ha satisfecho (o satisfecho parcialmente) la obligación de desempeño con la que se relaciona la regalía, el párrafo B63(a) restringe adicionalmente el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias hasta que se resuelve la incertidumbre sobre el importe de los ingresos de actividades ordinarias. Por consiguiente, una entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por una regalía basada en ventas o en uso cuando (o a medida que) tienen lugar posteriormente las ventas o el uso, a menos que el reconocimiento de esa manera acelerara el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias por la obligación de desempeño con la que se relaciona únicamente o parcialmente la regalía por delante del desempeño de la entidad a la satisfacción completa de la obligación de desempeño basada en una medida apropiada del progreso.

### **División de una regalía**

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

Se modifica el encabezamiento sobre el párrafo FC434. El nuevo texto está subrayado.

### **Transición (párrafos C2 a C8A)**

FC434 ...

Se añade una nota a pie de página en el subencabezamiento de la tabla "Reducción del número de contratos que requieren reexpresión" del párrafo FC437, de la forma siguiente: El nuevo texto está subrayado.

Aclaraciones a la NIIF 15 emitida en abril de 2016 modificó el párrafo C5 de la NIIF 15 para añadir una solución práctica adicional para permitir que una entidad no reexpres los contratos que estén completados al comienzo del primer periodo presentado. Esta solución práctica, si se aplica, reduciría adicionalmente el número de contratos que requieren reexpresión. Las consideraciones del IASB para añadir la solución práctica se explican en los párrafos FC445M y FC445N.

Se añade una nota a pie de página en el subencabezamiento de la tabla "Simplificación de la forma en que una entidad reexpresa los contratos con clientes" del párrafo FC437, de la forma siguiente: El nuevo texto está subrayado.

Aclaraciones a la NIIF 15 emitida en abril de 2016 modificó el párrafo C5 de la NIIF 15 y añadió el párrafo C7A para añadir una solución práctica adicional para simplificar la forma de reexpresar los contratos con clientes de una entidad que se modifican antes de la transición a la NIIF 15. Las consideraciones del IASB para añadir la solución práctica se explican en los párrafos FC445O a FC445R.

Se añade una nota a pie de página en el párrafo FC441 "... (es decir, los años comparativos no se reexpresarían) para contratos que no estén completados en la fecha de la aplicación inicial...", de la forma siguiente: El nuevo texto está subrayado.

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

Se añade una nota a pie de página en el párrafo FC441 "(Los consejos aclararon que un contrato completado es un contrato que la entidad ha ejecutado totalmente de acuerdo con los requerimientos de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias estaban vigentes antes de la fecha de aplicación inicial. Por ello, un contrato completado incluiría un contrato para el cual el desempeño de la entidad se completó, pero hubo un cambio en el precio de la transacción después de la fecha de aplicación inicial.), es una nota al pie de la forma siguiente: El nuevo texto está subrayado.

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

Se añaden los párrafos FC445A a FC445U y sus encabezamientos correspondientes. El nuevo texto está subrayado.

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

FC445A Los consejos analizaron las solicitudes de algunos interesados sobre una exención de transición adicional con respecto a (a) la contabilización de un contrato completado [como se define en el párrafo C2(b)] en la transición a la NIIF 15; y (b) la contabilización de las modificaciones de un contrato que tuvo lugar antes de la transición a la NIIF 15. El IASB decidió (a) ampliar la aplicación del método de transición descrito en el párrafo C3(b) permitiendo que una entidad elija aplicar la NIIF 15 a todos los contratos incluyendo los contratos completados; y (b) proporcionar una exención de transición a las modificaciones de contratos. El



FASB decidió realizar modificaciones similares al Tema 606. El IASB adicionalmente decidió permitir que una entidad utilice el método de transición descrito en el párrafo C3(a) no reexpres los contratos completados al comienzo del primer periodo presentado. Los párrafos siguientes explican las consideraciones de los consejos para proporcionar las soluciones prácticas adicionales.

### Contratos completados

FC445B Los consejos consideraron las siguientes cuestiones sobre los requerimientos de transición de la NIIF 15 con respecto a un contrato completado:

- (a) Definición y contabilización de un contrato completado.
- (b) Provisión a una entidad que utilice el párrafo C3(b) de la NIIF 15 de una opción de aplicar la NIIF 15 a todos los contratos incluyendo los contratos completados en la fecha de aplicación inicial.
- (c) Permiso para que una entidad que aplique el párrafo C3(a) de la NIIF 15 no reexpres los contratos completados al comienzo del primer periodo presentado.

### Definición y contabilización de un contrato completado.

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

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

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

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

FC445E Además, el IASB también observó que su razonamiento para rechazar un método de transición prospectivo debido a los costos de mantener dos sistemas es menos relevante para los contratos completados por dos razones: Primero, el IASB espera que el volumen de contratos completados con ingresos de actividades ordinarias sin reconocer en la fecha de transición a la NIIF 15 sea significativamente menor que el de todos

contratos en vigor que se incluirían en la transición a la NIIF 15. Segundo, para muchos contratos completados, el IASB no espera que la contabilización según Normas sobre ingresos de actividades ordinarias anteriores continúe por muchos años después de la transición, porque los bienes o servicios han sido transferidos antes de la transición a la NIIF 15.

FC445G Algunos interesados expresaron una opinión de que la contabilización de los contratos completados usando las Normas sobre ingresos de actividades ordinarias anteriores después de que la NIIF 15 pase a estar vigente no proporcionaría información financiera útil a los usuarios de los estados financieros. Al desarrollar el método de transición descrito en el párrafo C3(b), los consejos consideraron la información recibida de los usuarios de los estados financieros y decidieron requerir que una entidad proporcione información a revelar adicional para ayudar a los usuarios a comprender el efecto de ese método de transición sobre la información de tendencias (véase el párrafo FC442 y FC443). El IASB observó que como parte de la información a revelar requerida por el párrafo C8, una entidad podría proporcionar información adicional sobre el importe de ingresos de actividades ordinarias reconocidos usando Normas sobre ingresos de actividades ordinarias anteriores, si concluye que esta información sería útil a los usuarios. Además, al seleccionar un método de transición, el IASB espera que una entidad considerara si el método de transición seleccionado proporciona información útil a los usuarios de sus estados financieros. Si la entidad fuera a concluir que excluyendo los contratos completados de la transición a la NIIF 15 no proporcionaría información útil a los usuarios, y si eso es una consideración importante para la entidad, entonces dicha entidad podría decidir incluir los contratos completados en su transición a la NIIF 15.

FC445H El FASB decidió modificar el Tema 606 para definir un contrato completado como un contrato para el cual todos (o sustancialmente todos) los ingresos de actividades ordinarias fueron reconocidos de acuerdo con Normas sobre ingresos de actividades ordinarias anteriores. El FASB considera que el objetivo de las guías de transición del Tema 606 debe ser asegurar que todos (o sustancialmente todos) los ingresos de actividades ordinarias de contratos con clientes que se reconozcan después de la transición al Tema 606 deben reconocerse de acuerdo con el Tema 606. Por consiguiente, el FASB decidió modificar la definición de un contrato completado de forma que una entidad aplicaría el Tema 606 a todos los contratos para los que todos (o sustancialmente todos) los ingresos de actividades ordinarias no fueron reconocidos según Normas sobre ingresos de actividades ordinarias anteriores. El FASB reconoció que una entidad necesitaría aplicar el juicio en algunos casos para determinar si un contrato está completado.

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

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

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

FC445K El IASB también observó que:

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

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

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

FC445M El IASB decidió proporcionar una solución práctica adicional para permitir que una entidad que aplique la NIIF 15 de acuerdo con el párrafo C3(a) no reexpres los contratos que sean contratos completados al comienzo del primer periodo presentado. El IASB destacó que reducir la población de contratos a los que se aplica la NIIF 15 (la consecuencia de aplicar esta solución práctica) podría reducir el esfuerzo y costo de la aplicación inicial de la NIIF 15. Además, el IASB observó que una solución práctica similar es dada actualmente a las entidades que adoptan por primera vez las NIIF por el párrafo D35 de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*.

FC445N El FASB decidió no proporcionar una solución práctica similar en las guías de transición porque concluyó que la aplicación de esta solución no representaría fielmente la aplicación retroactiva completa del Tema 606. El IASB reconoció que la solución podría afectar la comparabilidad de la información financiera según el método de la retroactividad completa, pero concluyó que esto sería superado por el beneficio proporcionado por la reducción de los costos de transición.

**Contratos modificados**

FC445O Algunos interesados destacaron que la aplicación de los requerimientos de los párrafos 20 y 21 de la NIIF 15 a modificaciones de contratos pasados podría ser compleja, especialmente si la entidad tiene contratos a largo plazo que se modifican con frecuencia. Par simplificar la forma en que una entidad aplique de forma retroactiva la NIIF 15 a sus contratos con clientes, los consejos decidieron proporcionar una solución práctica adicional que permitiría que una entidad utilice el razonamiento en retrospectiva al evaluar modificaciones de contratos al hacer la transición a la NIIF 15. Por consiguiente, al reexpresar contratos en la transición a la NIIF 15, una entidad podría (a) seguir los requerimientos de los párrafos 20 y 21, o (b) utilizar la nueva solución práctica del párrafo C5(c) de la NIIF 15. La nueva solución práctica permite que la entidad refleje el efecto agregado de todas las modificaciones de contratos pasados al identificar las obligaciones de desempeño, y determinar y asignar el precio de la transacción, en lugar de contabilizar los efectos de cada modificación del contrato por separado. Los consejos observaron que esta solución práctica proporcionaría algún alivio de costos y todavía daría lugar a información financiera que se alineara estrechamente con la información financiera que estaría disponible según la NIIF 15 sin la solución.

FC445P Las conclusiones de los consejos sobre la fecha a la que debe aplicarse esta solución práctica no están totalmente coordinadas. Ambos consejos decidieron que una entidad que aplique la NIIF 15 de acuerdo con el párrafo C3(a) debería aplicar la solución práctica al comienzo del primer periodo presentado. Para una entidad que aplica el Tema 606 de acuerdo con el párrafo 606-10-65-1(d)(2) (equivalente al párrafo C3(b) de la NIIF 15), el FASB decidió que la entidad debería aplicar la solución práctica en la fecha de aplicación inicial. Sin embargo, el IASB decidió que una entidad que aplique la NIIF 15 de acuerdo con el párrafo C3(b) podría aplicar la solución práctica al comienzo del primer periodo presentado; o (b) a la fecha de la aplicación inicial.

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

FC445R Los consejos consideraron, pero rechazaron, permitir que una entidad contabilice las obligaciones de desempeño no satisfechas en un contrato modificado en la transición como si el contrato original estuviera terminado y el contrato nuevo creado en la fecha de la transición. Esto sería más fácil de calcular porque elimina la necesidad de evaluar los efectos de las modificaciones anteriores a la transición a la NIIF 15. Según este enfoque, el importe de la contraprestación asignada a las obligaciones de desempeño no satisfechas sería la contraprestación total comprometida por el cliente (incluyendo los importes ya

recibidos) menos los importes ya reconocidos como ingresos de actividades ordinarias según Normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias. Aunque esto puede reducir de forma significativa el costo y complejidad de aplicar los requerimientos de transición a las modificaciones de contratos, el enfoque se rechazó por los consejos porque podría dar lugar a información financiera que difiriera de forma significativa de la de la NIIF 15 sin la solución.

### Transición a Aclaraciones a la NIIF 15

- FC445S El IASB decidió requerir que una entidad aplique las modificaciones a la NIIF 15 de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8. Para alcanzar su decisión de requerir la aplicación retroactiva, el IASB observó que las modificaciones pretendían aclarar las intenciones del IASB al desarrollar los requerimientos de la NIIF 15 en lugar de cambiar los principios subyacentes de la NIIF 15. El IASB decidió no permitir la aplicación prospectiva de las modificaciones porque esto reduciría la comparabilidad en los casos limitados en que las modificaciones puedan dar lugar a cambios en la aplicación de una entidad de la NIIF 15. Esto es congruente con la información recibida de los usuarios de los estados financieros durante el desarrollo de la NIIF 15 destacando que la aplicación retroactiva sería un método de transición útil para comprender las tendencias de los ingresos de actividades ordinarias.
- FC445T Al requerir que una entidad utilice las modificaciones como si hubieran sido incluidas en la NIIF 15 en la fecha de aplicación inicial, el IASB observó que:
- (a) Si una entidad aplica la NIIF 15 y Aclaraciones a la NIIF 15 en la misma fecha, los efectos de la utilización de las modificaciones se reflejarían en los de la aplicación inicial de la NIIF 15.
  - (b) Si la entidad utiliza Aclaraciones a la NIIF 15 después de la fecha de aplicación inicial de la NIIF 15, los efectos de la aplicación inicial de la NIIF 15 se reexpresarían por los efectos, si los hubiera, de la aplicación inicial de las modificaciones.
- FC445U El resultado de la aplicación retroactiva de Aclaraciones a la NIIF 15 dependerá del método de transición que elija una entidad cuando aplique por primera vez la NIIF 15. La elección del método de transición determinará, por ejemplo, si los periodos anteriores a la fecha de aplicación inicial de la NIIF 15 están reexpresados, así como el importe y fecha del ajuste a las ganancias acumuladas. La aplicación retroactiva de Aclaraciones a la NIIF 15 afectará solo a los periodos sobre los que se informa y a los contratos en los que se aplica la NIIF 15. Por ejemplo, considérese una entidad que aplica la NIIF 15 de acuerdo con el párrafo C3(b) a 1 de enero de 2017 y Aclaraciones a la NIIF 15 a 1 de enero de 2018. La aplicación retroactiva de Aclaraciones a la NIIF 15 no requeriría la reexpresión de la información financiera antes del 1 de enero de 2017 por el efecto de las modificaciones. Cualquier efecto por aplicación de las modificaciones se incluiría en un efecto acumulado reexpresado al 1 de enero de 2017.

Se modifica el encabezamiento sobre el párrafo FC446. Se añaden los párrafos FC453I y FC453J y sus encabezamientos correspondientes. El nuevo texto está subrayado.

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

FC446 ...

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

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

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

...

Se añade la siguiente nota a pie de página al encabezamiento "Comparación de la NIIF 15 y el Tema 606" en el Apéndice A a los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 15. El nuevo texto está subrayado.

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

Se añade una nota a pie de página en el párrafo A1(c) "...mientras que el Tema 606 prohíbe que una entidad cotizada aplique los requerimientos antes de la fecha de vigencia.". El nuevo texto está subrayado.

El FASB posteriormente modificó el Tema 606 en agosto de 2015 para permitir a todas las entidades aplicar la norma de forma anticipada para periodos anuales que comiencen después del 15 de diciembre de 2016. Véase el párrafo FC453H.

Se añade una nota a pie de página en el párrafo A1(c) "...mientras que el Tema 606 tiene una fecha de vigencia para las entidades cotizadas para periodos de información anual que comiencen después del 15 de diciembre de 2016.". El nuevo texto está subrayado.

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

En el Apéndice A a los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 15 se modifica el párrafo A2 y se añade el párrafo A1A. El nuevo texto está subrayado.

## Apéndice A

### Comparación de la NIIF 15 y el Tema 606

A1 La NIIF 15, junto con el Tema 606 del FASB emitido en mayo de 2014 completa un esfuerzo conjunto del IASB y el FASB para mejorar la información financiera mediante la creación de una norma de ingresos de actividades ordinarias común para las NIIF y los PCGA de los EE.UU. que puedan aplicarse de forma congruente en varias transacciones, sectores industriales y mercados de capitales. En la NIIF 15 y el Tema 606 los consejos lograron su meta de alcanzar las mismas conclusiones en todos los requerimientos para la contabilización de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes. Sin embargo, existen diferencias menores en las normas emitidas en mayo de 2014 que son las siguientes.

...

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

(a) **Criterio de cobrabilidad**—El FASB decidió modificar el párrafo 606-10-25-1(e) del Tema 606 (equivalente al párrafo 9(e) de la NIIF 15) y añadir guías de implementación y ejemplos para aclarar que una entidad debería evaluar la cobrabilidad de la contraprestación comprometida en un contrato para los bienes o servicios que se transferirán al cliente en lugar de evaluar la cobrabilidad de la contraprestación comprometida en el contrato para todos los bienes o servicios comprometidos. El IASB no realizó modificaciones similares a la NIIF 15. (Véanse los párrafos FC46B a FC46E.)

(b) **Reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias para contratos con clientes que no cumplen los criterios de la Fase 1**—El FASB decidió modificar el párrafo 606-10-25-7 del Tema 606, (equivalente al párrafo 15 de la NIIF 15) para añadir un suceso en el que una entidad

reconoce cualquier contraprestación recibida como ingresos de actividades ordinarias cuando (a) la entidad ha transferido el control de los bienes o servicios con los que se relaciona la contraprestación recibida; (b) la entidad ha dejado de transferir bienes o servicios adicionales y no tiene obligación de seguir transfiriéndolos, y (c) la contraprestación recibida del cliente no es reembolsable. El IASB no realizó modificaciones similares a la NIIF 15. (Véanse los párrafos FC46F a FC46H.)

- (c) **Bienes o servicios comprometidos que no son significativos dentro del contrato**—El FASB decidió modificar el Tema 606 para señalar que no se requiere que una entidad evalúe si los bienes o servicios comprometidos son obligaciones de desempeño si no son significativas dentro del contexto del contrato con el cliente. El IASB no realizó modificaciones similares a la NIIF 15. (Véanse los párrafos FC116A a FC116E.)
- (d) **Actividades de transporte y manipulación**—El FASB decidió modificar el Tema 606 para permitir, como una opción de política contable, que una entidad contabilice las actividades de transporte y manipulación que tienen lugar después de que el cliente haya obtenido el control del bien como actividades de cumplimiento. El IASB decidió no hacer modificaciones similares a la NIIF 15. (Véanse los párrafos FC116R a FC116U.)
- (e) **Presentación de impuestos sobre ventas**—El FASB decidió modificar el Tema 606 para proporcionar una opción de una política contable que permita que una entidad excluya de la medición del precio de la transacción todos los impuestos establecidos por una autoridad gubernamental que se impongan sobre, y en coincidencia con, una transacción que produzca ingresos de actividades ordinarias específicos y se cobren a los clientes (por ejemplo, impuestos sobre ventas, impuestos por uso, impuestos sobre valor añadido o algunos impuestos de aduanas). El IASB decidió no proporcionar una opción de política contable similar en la NIIF 15. (Véanse los párrafos FC188A a FC188D.)
- (f) **Contraprestación distinta al efectivo**—El FASB decidió modificar el Tema 606 para requerir que la contraprestación distinta al efectivo se mida a su valor razonable al inicio del contrato. El FASB también decidió especificar que la restricción sobre la contraprestación variable se aplica solo a la variabilidad en el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo que surge por razones distintas a la forma de la contraprestación. El IASB no realizó modificaciones similares a la NIIF 15. (Véanse los párrafos FC254A y FC254H)
- (g) **Concesión de licencias**
- (i) **Determinación de la naturaleza del compromiso de la entidad al conceder una licencia de propiedad intelectual**—La NIIF 15 y el Tema 606 requieren que las entidades determinen si la naturaleza del compromiso de una entidad al conceder una licencia es un derecho de uso o un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad. El IASB no modificó los criterios de la NIIF 15 para determinar la naturaleza de la licencia pero aclaró que la evaluación de si las actividades de la entidad cambian de forma significativa la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente se basa en si esas actividades afectan la capacidad de la propiedad intelectual de proporcionar beneficios al cliente. El FASB decidió modificar los criterios para determinar la naturaleza de la licencia requiriendo que una entidad clasifique la propiedad intelectual subyacente de la licencia como funcional o simbólica sobre la base de si la propiedad intelectual tiene funcionalidad independiente significativa. Una licencia de la propiedad intelectual funcional se considera un derecho de uso, mientras que una licencia de la propiedad intelectual simbólica se considera un derecho de acceso a la propiedad intelectual subyacente. (Véanse los párrafos FC414C a FC414N.)
- (ii) **Restricciones contractuales en un licencia y la identificación de las obligaciones de desempeño**—El FASB decidió modificar el Tema 606 para aclarar que los requerimientos sobre las restricciones contractuales de la naturaleza descrita en el párrafo B62 no sustituyen el requerimiento para la entidad de identificar el número de licencias comprometidas en el contrato. El IASB no realizó modificaciones similares a la NIIF 15. (Véanse los párrafos FC414O a FC414R.)
- (iii) **Renovaciones de licencias de propiedad intelectual**—El FASB decidió modificar el Tema 606 y proporcionar un ejemplo adicional para especificar que la entidad no reconocería generalmente ingresos de actividades ordinarias relacionados con la transferencia de la renovación de la licencia hasta el comienzo del periodo de renovación de la licencia. El IASB no realizó modificaciones similares. (Véanse los párrafos FC414Sa FC414U.)

- (iv) **Cuándo considerar la naturaleza del compromiso de una entidad al conceder una licencia**—El FASB decidió realizar modificaciones que señalan de forma explícita que una entidad considere la naturaleza de su compromiso al conceder una licencia al aplicar el modelo de reconocimiento general de ingresos de actividades ordinarias a una obligación de desempeño única que incluye una licencia y otros bienes o servicios. El IASB no realizó modificaciones similares a la NIIF 15. (Véanse los párrafos FC414V a FC414Y.)
- (h) **Contratos completados**—El FASB decidió modificar la definición de un contrato completado para que sea un contrato para el cual todos (o sustancialmente todos) los ingresos de actividades ordinarias fueron reconocidos de acuerdo con Normas sobre ingresos de actividades ordinarias anteriores. El IASB no realizó una modificación similar a la NIIF 15. (Véanse los párrafos FC445C y FC445I.) Además, el IASB añadió una solución práctica adicional para permitir que una entidad que aplique la NIIF 15 de acuerdo con el párrafo C3(a) no reexpresé los contratos que sean contratos completados al comienzo del primer periodo presentado. El FASB decidió no proporcionar la solución práctica. (Véanse los párrafos FC445M y FC445N.)
- (i) **Fecha de aplicación de la solución práctica para las modificaciones del contrato**—Para una entidad que aplica el Tema 606 de acuerdo con el párrafo 606-10-65-1(d)(2) (equivalente al párrafo C3(b) de la NIIF 15), el FASB decidió que la entidad debería aplicar la solución práctica en la fecha de aplicación inicial. Sin embargo, el IASB decidió que una entidad que aplique la NIIF 15 de acuerdo con el párrafo C3(b) podría aplicar la solución práctica al comienzo del primer periodo presentado o (b) a la fecha de la aplicación inicial. (Véanse los párrafos FC445O a FC445R.)

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

...

RECONOCIMIENTO	
...	...
9	606-10-25-1*
...	...
11	606-10-25-3*
...	...
15	606-10-25-7*
...	...
24	606-10-25-16*
N/A	606-10-25-16A hasta 25-16B*
25	606-10-25-17*
...	...
N/A	606-10-25-18A hasta 25-18B*
...	...

<b>MEDICIÓN</b>	
...	...
<u>N/A</u>	<u>606-10-32-2A*</u>
...	...
66	606-10-32-21_
...	...
68	606-10-32-23_
...	...

...

<b>TRANSICIÓN Y FECHA DE VIGENCIA</b>	
Apéndice C	606-10-65-1_

<b>GUÍA DE APLICACIÓN</b>	
B1	606-10-55-3_
<b>Evaluación de la Cobrabilidad</b>	
<u>N/A</u>	<u>606-10-55-3A hasta 55-3C*</u>
...	...
<u>B34A</u>	<u>606-10-55-36A</u>
...	...
<u>B35A</u>	<u>606-10-55-37A</u>
<u>B35B</u>	<u>606-10-55-37B</u>
...	...
<u>B37A</u>	<u>606-10-55-39A</u>
...	...
B52	606-10-55-54_
...	...
B55	606-10-55-57_
B56	606-10-55-58_
<b>Determinación de la Naturaleza del Compromiso de la Entidad</b>	
B57 [Eliminado]	<del>606-10-55-59</del> <u>N/A*</u>
<u>N/A</u>	<u>606-10-55-59*</u>



<b>GUÍA DE APLICACIÓN</b>	
B58 y B59A	606-10-55-60, <u>55-62 hasta 55-63A*</u>
B59	606-10-55-61 [ <u>Sustituido</u> ]*
B60	<del>606-10-55-62</del> <u>606-10-55-58A*</u>
B61	<del>606-10-55-63</del> <u>606-10-55-58B hasta 55-58C*</u>
B62	606-10-55-64 <u>a 55-64A*</u>
...	...
<u>B63A y B63B</u>	<u>606-10-55-65A hasta 55-65B</u>
...	...

...

<b>IDENTIFICACIÓN DEL CONTRATO</b>	
EI2	606-10-55-94 <sub>-</sub> *
...	...
EI4	606-10-55-96 <sub>-</sub> *
EI5	606-10-55-97 <sub>-</sub> *
EI6	606-10-55-98 <sub>-</sub> *
<u>N/A</u>	<u>606-10-55-98A hasta 55-98L*</u>
...	...

...

<b>IDENTIFICACIÓN DE LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO</b>	
EI44	606-10-55-136 <sub>-</sub> *
...	...
<u>EI48A a EI48C</u>	<u>606-10-55-140A hasta 55-140C</u>
<u>N/A</u>	<u>606-10-55-140D hasta 55-140F*</u>
...	...
EI51	606-10-55-143 <sub>-</sub> *
...	...
EI58	606-10-55-150 <sub>-</sub> *
<u>EI58A a EI58K</u>	<u>606-10-55-150A hasta 55-150K</u>
...	...

<b>IDENTIFICACIÓN DE LAS OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO</b>	
<u>EI61A</u>	<u>606-10-55-153A</u>
...	...
<u>EI63</u>	<u>606-10-55-155*</u>
...	...
<u>EI65A</u>	<u>606-10-55-157A</u>
<b>Ejemplo 12A—Series de Bienes o Servicios distintos</b>	
<u>N/A</u>	<u>606-10-55-157B hasta 55-157E*</u>

...

<b>CONTRAPRESTACIÓN DISTINTA AL EFECTIVO</b>	
...	...
<u>EI158</u>	<u>606-10-55-250*</u>

...

<b>GARANTÍAS</b>	
...	...
<u>EI223</u>	<u>606-10-55-309*</u>
...	...

<b>CONTRAPRESTACIONES DEL PRINCIPAL FRENTE A CONTRAPRESTACIONES DEL AGENTE</b>	
...	...
<u>EI232A a EI232C</u>	<u>606-10-55-318A hasta 55-318C</u>
...	...
<u>EI237A y EI237B</u>	<u>606-10-55-323A hasta 55-323B</u>
...	...
<b>Ejemplo 46A—Compromiso de proporcionar bienes o servicios (la Entidad es un Principal)</b>	
<u>EI238A a EI238G</u>	<u>606-10-55-324A a 55-324G</u>
...	...
<u>EI242A a EI242C</u>	<u>606-10-55-328A hasta 55-328C</u>
...	...
<u>EI247A y EI247B</u>	<u>606-10-55-333A hasta 55-333B</u>

<b>CONTRAPRESTACIONES DEL PRINCIPAL FRENTE A CONTRAPRESTACIONES DEL AGENTE</b>	
...	...
<b>Ejemplo 48A—La entidad es un Principal y un Agente en el Mismo Contrato</b>	
<u>EI248A a EI248F</u>	<u>606-10-55-334A hasta 55-334F</u>

...

<b>LICENCIAS</b>	
EI275	606-10-55-361_*
...	...
EI277	606-10-55-363_hasta 55-363B*
...	...
<u>EI279A</u>	<u>606-10-55-365A</u>
EI280	606-10-55-366_*
<b>Ejemplo 56—Identificación de una Licencia Distinta</b>	
EI281	606-10-55-367_*
EI282	606-10-55-368_*
...	...
EI284	606-10-55-370_*
...	...
<u>IEI286A</u>	<u>606-10-55-372A</u>
EI287	606-10-55-373_*
EI288	606-10-55-374_*
<b>Ejemplo 57—Derechos de Franquicia</b>	
Ei289	606-10-55-375_*
EI290	606-10-55-376_*
...	...
EI292	606-10-55-378_*
EI293	606-10-55-379_*
EI294	606-10-55-380_*
EI295	606-10-55-381_*
EI296	606-10-55-382_*
<b>Ejemplo 58—Acceso a la Propiedad Intelectual</b>	

<b>LICENCIAS</b>	
EI297	606-10-55-383*
...	...
EI299	606-10-55-385*
EI300	606-10-55-386*
EI301	606-10-55-387*
EI302	606-10-55-388*
...	...
EI305	606-10-55-391*
EI306	606-10-55-392*
<u>N/A</u>	<u>606-10-55-392A hasta 55-392D*</u>
...	...
EI310	606-10-55-396*
EI311	606-10-55-397*
EI312	606-10-55-398*
EI313	606-10-55-399*
<b>Ejemplo 61A—Derecho a Utilizar Propiedad Intelectual</b>	
<u>N/A</u>	<u>606-10-55-399A hasta 55-399J*</u>
<b>Ejemplo 61B—Distinción entre Licencias múltiples y Atributos de una Sola Licencia</b>	
<u>N/A</u>	<u>606-10-55-399K a 55-399O*</u>

## Opinión en contrario

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

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

## Modificaciones a los Ejemplos Ilustrativos de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes

Se modifican los párrafos EI45, EI47, EI50–EI51, EI55–EI57, EI61, EI63, EI225–EI227, EI230–EI232, EI237–EI238, EI240–EI245, EI247–EI248, EI275, EI277–EI280, EI286–EI287, EI290–EI294, EI296, EI299–EI300, EI304–EI305, EI307–EI308, EI310–EI311 y EI313. Se modifica el encabezamiento sobre el párrafo EI64. Se añaden los párrafos EI48A a EI48C y sus encabezamientos relacionados, EI58A a EI58K y sus encabezamientos relacionados, EI61A, EI65A, EI232A a EI232C, EI237A y EI237B, EI238A a EI238G y sus encabezamientos relacionados, EI242A a EI242C, EI247A, EI247B, y EI248A a EI248F y sus encabezamientos relacionados; EI279A y EI286A. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado. Se han incluido también otros párrafos no modificados para hacer la referencia más fácil.

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

#### Caso A—Servicio de integración significativo

- EI45 Una entidad, un contratista, suscribe un contrato para construir un hospital para un cliente. La entidad es responsable de la gestión global del proyecto e identifica varios bienes y servicios comprometidos a prestar, incluyendo el diseño, limpieza del lugar, cimentación, abastecimiento, construcción de la estructura, cañerías e instalación eléctrica, instalación de equipamiento y el acabado.
- EI46 Los bienes y servicios acordados pueden ser distintos de acuerdo con el párrafo 27(a) de la NIIF 15. Esto es, el cliente puede beneficiarse de los bienes y servicios por sí mismos o junto con otros recursos fácilmente disponibles. Esto se evidencia por el hecho de que la entidad, o los competidores de la entidad, venden regularmente muchos de estos bienes y servicios por separado a otros clientes. Además, el cliente podría generar beneficios económicos a partir de los bienes y servicios individuales utilizando, consumiendo, vendiendo o manteniendo esos bienes o servicios.
- EI47 Sin embargo, los compromisos de transferir los bienes y servicios no son distintos dentro del contexto del contrato identificables por separado de acuerdo con el párrafo 27(b) de la NIIF 15 (sobre la base de los factores del párrafo 29 de la NIIF 15). ~~Esto es, el compromiso de la entidad de transferir bienes y servicios individuales en el contrato no es identificable por separado de otros compromisos del contrato.~~ Esto se evidencia por el hecho de que la entidad presta un servicio significativo de integración de los bienes y servicios (los insumos) en el hospital (el resultado combinado) que ha contratado el cliente.
- EI48 Puesto que no se cumplen los dos criterios del párrafo 27 de la NIIF 15, los bienes y servicios no son distintos. La entidad contabiliza todos los bienes y servicios del contrato como una obligación de desempeño única.

#### Caso B—Servicio de integración significativo

- EI48A Una entidad suscribe un contrato con un cliente que dará lugar a la entrega de múltiples unidades de un dispositivo especializado altamente complejo. Los términos del contrato requieren que la entidad establezca un proceso de fabricación para producir las unidades contratadas. Las especificaciones son únicas para el cliente, basadas en un diseño del cliente que es propiedad de éste y que se desarrollaron según los términos de un contrato separado que no es parte del intercambio negociado actualmente. La entidad es responsable de la gestión global del contrato, que requiere la realización e integración de varias actividades incluyendo el suministro de materiales, identificación y gestión de subcontratos, y llevar a cabo la fabricación, ensamblaje y comprobación.
- EI48B La entidad evalúa los compromisos del contrato y determina que cada uno de los dispositivos comprometidos puede ser distinto de acuerdo con el párrafo 27(a) de la NIIF 15, porque el cliente puede beneficiarse de cada dispositivo por sí mismo. Esto es porque cada unidad puede funcionar de forma independiente del resto.
- EI48C La entidad observa que la naturaleza de su compromiso es establecer y proporcionar un servicio de fabricación del complemento completo de dispositivo que ha contratado de acuerdo con las especificaciones del cliente. La entidad considera que es responsable de la gestión global del contrato y de proporcionar un

servicio significativo de integración de varios bienes y servicios (los insumos) en un servicio global y los dispositivos resultantes (el producto combinado) y, por ello, los dispositivos y los diversos bienes y servicios comprometidos inherentes a la fabricación de esos dispositivos no son identificables por separado de acuerdo con el párrafo 27(b) y el párrafo 29 de la NIIF 15. En este caso, el proceso de fabricación proporcionado por la entidad es específico de su contrato con el cliente. Además, la naturaleza del desempeño de la entidad y, concretamente, el servicio de integración significativo de las diversas actividades significa que un cambio en una de las actividades de la entidad para fabricar los dispositivos tiene un efecto significativo en el resto de actividades requeridas para fabricar los dispositivos altamente completos y especializados de forma que las actividades de la entidad son altamente interdependientes e interrelacionadas. Puesto que el criterio del párrafo 27(b) de la NIIF 15 no se cumple, los bienes y servicios que se proporcionarán por la entidad no son identificables por separado y, por ello, no son distintos. La entidad contabiliza todos los bienes y servicios comprometidos del contrato como una obligación de desempeño única.

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

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

- EI49 Una entidad, que desarrolla software, suscribe un contrato con un cliente para transferir una licencia de software, realizar un servicio de instalación y proporcionar actualizaciones de software no especificadas y soporte técnico (en línea y por teléfono) por un periodo de dos años. La entidad vende la licencia, servicio de instalación y soporte técnico por separado. El servicio de instalación incluye el cambio de la pantalla de la web para cada tipo de usuario (por ejemplo, marketing, gestión del inventario y tecnología de la información). El servicio de instalación se realiza de forma rutinaria por otras entidades y no modifica de forma significativa el software. El software permanece funcional sin las actualizaciones y el soporte técnico.
- EI50 La entidad evalúa los bienes y servicios acordados con el cliente para determinar los que son distintos de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15. La entidad observa que el software se entrega antes que los otros bienes y servicios y puede funcionar sin las actualizaciones ni el soporte técnico. El cliente puede beneficiarse de las actualizaciones junto con la licencia de software transferida al comienzo del contrato. Por ello, la entidad concluye que el cliente puede beneficiarse de cada uno de los bienes y servicios por separado o junto con otros que están fácilmente disponibles y, por ello, se cumple el criterio del párrafo 27(a) de la NIIF 15.
- EI51 La entidad también considera el principio y los factores del párrafo 29 de la NIIF 15 y determina que el compromiso de transferir cada bien y servicio al cliente es identificable por separado de cada uno de los otros compromisos (así, se cumple el criterio del párrafo 27(b) de la NIIF 15). ~~En concreto, la entidad observa que el servicio de instalación no modifica de forma significativa o personaliza el software por sí mismo y, como tal, el software y el servicio de instalación son resultados separados acordados por la entidad en lugar de insumos utilizados para producir un resultado combinado. Para alcanzar esta determinación, la entidad considera que, aunque integra el software en el sistema del cliente, los servicios de instalación no afectan de forma significativa a la capacidad del cliente de usar y beneficiarse de la licencia de software porque los servicios de instalación son rutinarios y pueden obtenerse de proveedores alternativos. Las actualizaciones de software no afectan de forma significativa a la capacidad del cliente de usar y beneficiarse de la licencia de software durante el periodo de la licencia. La entidad observa, además, que ninguno de los bienes o servicios comprometidos se modifica o personalizan de forma significativa unos a otros, ni está proporcionando la entidad un servicio significativo de integración del software y los servicios en un producto combinado. Por último, la entidad concluye que el software y los servicios no se afectan de forma significativa unos a otros y, por ello, no son altamente interdependientes o están fuertemente interrelacionados, porque la entidad podría cumplir su compromiso de transferir la licencia de software inicial de forma independiente de su compromiso de proporcionar posteriormente el servicio de instalación, actualización del software o apoyo técnico.~~
- EI52 Sobre la base de esta evaluación, la entidad identifica cuatro obligaciones de desempeño en el contrato para los bienes o servicios siguientes:
- (a) la licencia de software;
  - (b) el servicio de instalación;
  - (c) las actualizaciones del software; y
  - (d) el soporte técnico.

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

### *Caso B—Personalización significativa*

- EI54 Los bienes y servicios acordados son los mismos que en el Caso A, excepto que el contrato especifica que, como parte del servicio de instalación, el software va a ser personalizado de forma sustancial para añadir una nueva funcionalidad significativa para permitir que el software interactúe con otras aplicaciones de software personalizadas utilizadas por el cliente. El servicio de instalación personalizado puede ser proporcionado por otras entidades.
- EI55 La entidad evalúa los bienes y servicios acordados con el cliente para determinar los que son distintos de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15. La entidad evalúa primero si se ha cumplido el criterio del párrafo 27(a) Por las mismas razones que en el Caso A, la entidad determina que la licencia de software, instalación, actualización del software y apoyo técnico cumplen todo ese criterio. La entidad evalúa a continuación si se ha cumplido el criterio del párrafo 27(b) evaluando el principio y los factores del párrafo 29 de la NIIF 15. La entidad observa que las condiciones del contrato dan lugar a un compromiso de prestar un servicio significativo de integrar el software bajo licencia en el sistema de software existente mediante la realización de un servicio de instalación personalizado como se especificaba en el contrato. En otras palabras, la entidad está utilizando la licencia y el servicio de instalación personalizado como insumos para producir el resultado combinado (es decir, un sistema de software funcional e integrado) especificado en el contrato [véase el párrafo 29(a) de la NIIF 15]. ~~Además, e~~El software se modifica y personaliza de forma significativa mediante el servicio [véase el párrafo 29(b) de la NIIF 15]. ~~Aunque el servicio de instalación personalizado puede prestarse por otras entidades,~~ Por consiguiente, la entidad determina que, en el contexto del contrato, el compromiso de transferir la licencia no es identificable por separado del servicio de instalación personalizado y, por ello, no se cumple el criterio del párrafo 27(b) de la NIIF 15 ~~(sobre la base de los factores del párrafo 29 de la NIIF 15)~~. Por ello, la licencia de software y el servicio de instalación personalizado no son distintos.
- EI56 ~~Como~~ Sobre la base del mismo análisis que en el Caso A, la entidad concluye que las actualizaciones de software y el soporte técnico son distintos de los otros compromisos del contrato. Esto es así porque el cliente puede beneficiarse de las actualizaciones y otro soporte técnico bien de forma independiente o junto con los otros bienes y servicios que están fácilmente disponibles y porque el compromiso de transferir las actualizaciones de software al cliente es identificable por separado de cada uno de los otros compromisos.
- EI57 Sobre la base de esta evaluación, la entidad identifica tres obligaciones de desempeño en el contrato para los bienes o servicios siguientes:
- ~~servicio de instalación personalizado (que incluye la licencia de software)~~ personalización del software (que comprende la licencia para el software y el servicio de instalación personalizado);
  - las actualizaciones del software; y
  - el soporte técnico.
- EI58 La entidad aplica los párrafos 31 a 38 de la NIIF 15 para determinar si cada una de las obligaciones de desempeño se satisface en un momento concreto o a lo largo del tiempo.

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

- EI58A Una entidad contrata con un cliente la venta de un elemento de equipo y servicios de instalación. El equipo puede operar sin ninguna personalización o modificación. La instalación requerida no es compleja y puede realizarse por varios proveedores de servicios alternativos.
- EI58B La entidad identifica dos bienes y servicios comprometidos en el contrato: (a) el equipo y (b) la instalación. La entidad evalúa los criterios del párrafo 27 de la NIIF 15 para determinar si cada bien o servicio comprometido es distinto. La entidad determina que el equipo y la instalación cumplen cada uno el criterio del párrafo 27(a) de la NIIF 15. El cliente puede beneficiarse del equipo en sí mismo utilizándolo o revendiéndolo por un importe mayor que el valor de desecho o junto con otros recursos fácilmente disponibles (por ejemplo, servicios de instalación disponibles de otros proveedores alternativos. El cliente también puede beneficiarse de los servicios de instalación junto con otros recursos que el cliente ya habrá obtenido de la entidad (es decir, el equipo).



EI58C La entidad determina, además, que su compromiso de transferir el equipo y proporcionar servicios de instalación a lo largo de un periodo de tres años son cada uno identificables por separado de acuerdo con el párrafo 27(b) de la NIIF 15. La entidad considera el principio y los factores del párrafo 29 de la NIIF 15 para determinar que el equipo y los servicios de instalación no son insumos de un elemento combinado en este contrato. En este caso, cada uno de los factores del párrafo 29 de la NIIF 15 contribuye a la conclusión, pero no son individualmente determinantes, de que el equipo y los servicios de instalación son identificables por separado de la forma siguiente:

- (a) La entidad no proporciona un servicio de integración significativo. Es decir, la entidad se ha comprometido a entregar el equipo y a instalarlo a continuación; ésta podría satisfacer su compromiso de transferir el equipo por separado de su compromiso de instalarlo posteriormente. La entidad no se ha comprometido a combinar el equipo y los servicios de instalación de forma que los transformaría en un producto combinado.
- (b) Los servicios de instalación de la entidad no personalizarán o modificarán de forma significativa el equipo.
- (c) Aunque el cliente puede beneficiarse de los servicios de instalación solo después de haber obtenido el control del equipo, los servicios de instalación no afectan de forma significativa al equipo porque la entidad podría cumplir su compromiso de transferir el equipo independientemente de su compromiso de proporcionar los servicios de instalación. Puesto que el equipo y los servicios de instalación no afectan el uno al otro de forma significativa, no son altamente interdependientes o están fuertemente interrelacionados.

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

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

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

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

EI58E Supóngase los mismos hechos que en el Caso C, excepto que se le requiere contractualmente al cliente que use los servicios de instalación de la entidad.

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

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

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

EI58H La entidad determina que el cliente puede beneficiarse del equipo junto con los consumibles fácilmente disponibles. Los consumibles están fácilmente disponibles de acuerdo con el párrafo 28 de la NIIF 15 porque se venden por separado con regularidad por parte de la entidad (es decir, a través de órdenes de repuesto para clientes que compraron anteriormente el equipo). El cliente puede beneficiarse de los consumibles que se entregarán según el contrato junto con el equipo entregado que se transfiere al cliente inicialmente según el contrato. Por ello, el equipo y los consumibles pueden ser cada uno distintos de acuerdo con el párrafo 27(a) de la NIIF 15.

EI58I La entidad determina que su compromiso de transferir el equipo y proporcionar consumibles a lo largo de un periodo de tres años son cada uno identificables por separado de acuerdo con el párrafo 27(b) de la NIIF 15. Para determinar que el equipo y los consumibles no son insumos de un elemento combinado en este

contrato, la entidad considera que no se está proporcionando un servicio de integración significativo que transforma el equipo y los consumibles en un producto combinado. Además, ni el equipo ni los consumibles están personalizados o modificados de forma significativa por el otro. Por último, la entidad concluye que el equipo y los consumibles no son altamente interdependientes o están fuertemente interrelacionados porque no afectan de forma significativa el uno al otro. Aunque el cliente puede beneficiarse de los consumibles en este contrato solo después de haber obtenido el control del equipo (es decir, los consumibles no se habrían usado sin el equipo) y se requieren para que el equipo funcione, el equipo y los consumibles no se afectan mutuamente de forma significativa. Esto es porque la entidad podría cumplir cada uno de sus compromisos del contrato de forma independiente del otro. Es decir, la entidad podría cumplir su compromiso de transferir el equipo incluso si el cliente no comprase ningún consumible y podría cumplir su compromiso de proporcionar consumibles, incluso si el cliente adquiriese el equipo por separado.

**EI58J** Sobre la base de esta evaluación, la entidad identifica dos obligaciones de desempeño en el contrato para los bienes o servicios siguientes:

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

**EI5K** La entidad aplica los párrafos 31 a 38 de la NIIF 15 para determinar si cada una de las obligaciones de desempeño se satisface en un momento concreto o a lo largo del tiempo.

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

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

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

**EI60** En el contrato con el distribuidor, la entidad se compromete a prestar servicios de mantenimiento sin contraprestación adicional (es decir, "gratis") a todas las partes (es decir, el cliente final) que compren el producto al distribuidor. La entidad externaliza la realización de los servicios de mantenimiento al distribuidor y le paga un importe acordado por proporcionar esos servicios en nombre de la entidad. Si el cliente final no utiliza los servicios de mantenimiento, la entidad no está obligada a pagar al distribuidor.

**EI61** El contrato con el cliente incluye dos bienes o servicios comprometidos—(a) el producto y (b) servicios de mantenimiento. Puesto que el ~~El~~ compromiso de servicios de mantenimiento es un compromiso de transferir bienes o servicios en el futuro y es parte del intercambio negociado entre la entidad y el distribuidor, la entidad determina que el compromiso de proporcionar servicios de mantenimiento es una obligación de desempeño (véase el párrafo 26(g) de la NIIF 15). La entidad concluye que el compromiso representaría una obligación de desempeño independientemente de si proporciona el servicio la entidad, el distribuidor, o un tercero. Por consiguiente, la entidad asigna una parte del precio de la transacción al compromiso de proporcionar servicios de mantenimiento. La entidad evalúa si cada bien o servicio es distinto de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15. La entidad determina que el producto y los servicios de mantenimiento cumplen el criterio del párrafo 27(a) de la NIIF 15. La entidad vende regularmente el producto de forma independiente lo que indica que el cliente puede beneficiarse del producto por sí mismo. El cliente puede beneficiarse de los servicios de mantenimiento junto con un recurso que el cliente ya ha obtenido de la entidad (es decir, el producto).

**EI61A** La entidad determina, además, que sus compromisos de transferir el producto y de proporcionar los servicios de mantenimiento son identificables por separado (de acuerdo con el párrafo 27(b) de la NIIF 15) sobre la base del principio y los factores del párrafo 29 de la NIIF 15. El producto y los servicios de mantenimiento no son insumos para un elemento combinado del contrato. La entidad no está proporcionando un servicio de integración significativo porque la presencia del producto y los servicios juntos en este contrato no dan lugar a ninguna funcionalidad adicional o combinada. Además, ni el producto ni los servicios modifican o personalizan al otro. Por último, el producto y los servicios de mantenimiento no son altamente interdependientes o están fuertemente interrelacionados porque la entidad podría cumplir con cada compromiso del contrato de forma independiente de sus esfuerzos por satisfacer el otro (es decir, la entidad podría transferir el producto incluso si el cliente declinase los servicios de mantenimiento y podría proporcionar los servicios de mantenimiento en relación a los productos vendidos anteriormente a través de otros distribuidores). La entidad también observa, al aplicar el principio del párrafo 29 de la NIIF 15 que el compromiso de la entidad de proporcionar mantenimiento no es necesario para que el producto continúe proporcionando beneficios significativos al cliente. Por consiguiente, la entidad asigna una parte del precio de la transacción a cada una de las dos obligaciones de desempeño (es decir, el producto y los servicios de mantenimiento) del contrato.

### Caso B—Compromiso implícito de servicio

- EI62 La entidad ha proporcionado históricamente servicios de mantenimiento sin contraprestación adicional (es decir, "gratis") a los clientes finales que compran el producto de la entidad al distribuidor. La entidad no compromete de forma explícita servicios de mantenimiento durante las negociaciones con el distribuidor y el contrato final entre la entidad y el distribuidor no especifica los términos o condiciones de esos servicios.
- EI63 Sin embargo, sobre la base de las prácticas tradicionales del negocio, la entidad determina al inicio del contrato que ha realizado un compromiso implícito de proporcionar servicios de mantenimiento como parte del intercambio negociado con el distribuidor. Es decir, las prácticas pasadas de la entidad de proporcionar estos servicios crean expectativas válidas en los clientes de la entidad (es decir, el distribuidor y los clientes finales) de acuerdo con el párrafo 24 de la NIIF 15. Por consiguiente, la entidad ~~identifica~~ evalúa si el compromiso de prestar servicios de mantenimiento como es una obligación de desempeño a la que se asigna una parte del precio de la transacción. Por las mismas razones que en el Caso A, la entidad determina que el producto y los servicios de mantenimiento son obligaciones de desempeño separadas.

### Caso C—Los servicios no son ~~una obligación de desempeño~~ un servicio comprometido

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

...

### Ejemplo 44—Garantías

- EI223 Una entidad, un fabricante, proporciona a su cliente una garantía con la compra de un producto. La garantía proporciona seguridad de que el producto cumple con las especificaciones acordadas y funcionará como se acordó por un año desde la fecha de compra. El contrato también proporciona al cliente el derecho a recibir hasta 20 horas de servicios de entrenamiento sin costo adicional sobre cómo operar el producto.
- EI224 La entidad evalúa los bienes y servicios del contrato para determinar si son distintos y, por ello, dan lugar a obligaciones de desempeño separadas.
- EI225 ~~El producto es distinto porque cumple los dos criterios del párrafo 27 de la NIIF 15. El producto y los servicios de entrenamiento son pueden cada uno ser distintos de acuerdo con los párrafos 27(a) y 28 de la NIIF 15 porque el cliente puede beneficiarse del producto en sí mismo sin servicios de entrenamiento y puede beneficiarse de los servicios de entrenamiento junto con el producto que ya ha sido transferido por la entidad. Además, el producto es distinto dentro del contexto del contrato de acuerdo con los párrafos 27(b) y 29 de la NIIF 15 porque el compromiso de la entidad de transferir el producto es identificable por separado de otros compromisos del contrato.~~
- EI226 ~~Además, los servicios de entrenamiento son distintos porque cumplen los dos criterios del párrafo 27 de la NIIF 15. Estos pueden ser distintos de acuerdo con los párrafos 27(a) y 28 de la NIIF 15 porque el cliente puede beneficiarse de ellos junto con el producto que ya ha sido proporcionado por la entidad. Además, los servicios de entrenamiento son distintos dentro del contexto del contrato. La entidad evalúa a continuación si sus compromisos de transferir el producto y proporcionar servicios de entrenamiento son identificables por separado de acuerdo con los párrafos 27(b) y 29 de la NIIF 15 porque el compromiso de la entidad de transferirlos es identificable por separado de otros compromisos del contrato.~~ La entidad no proporciona un

servicio significativo de integración de los servicios de entrenamiento con el producto [véase el párrafo 29(a) de la NIIF 15]. Los servicios de entrenamiento ~~son~~ y el producto no se modifican o personalizan mutuamente de forma significativa por el producto [véase el párrafo 29(b) de la NIIF 15]. El producto y los servicios de entrenamiento no son altamente interdependientes o están fuertemente interrelacionados con el producto [véase el párrafo 29(c) de la NIIF 15]. La entidad podría cumplir su compromiso de transferir el producto de forma independiente de sus esfuerzos por proporcionar posteriormente los servicios de entrenamiento, y podría proporcionar servicios de entrenamiento a cualquier cliente que hubiera adquirido anteriormente su producto. Por consiguiente, la entidad concluye que su compromiso de transferir el producto y su compromiso de proporcionar servicios de entrenamiento no son insumos de un elemento combinado y, por ello, son cada uno identificables por separado.

- EI227 El producto y los servicios de entrenamiento son distintos el uno del otro de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15 y, por ello, dan lugar a dos obligaciones de desempeño separadas.
- EI228 Finalmente, la entidad evalúa el compromiso de proporcionar una garantía y observa que ésta proporciona al cliente la seguridad de que el producto funcionará como está previsto por un año. La entidad concluye, de acuerdo con los párrafos B28 a B33 de la NIIF 15 que la garantía no proporciona al cliente un bien o servicio además del seguro y, por ello, la entidad no la contabiliza como una obligación de desempeño. La entidad contabiliza la garantía tipo seguro de acuerdo con los requerimientos de la NIC 37.
- EI229 En consecuencia, la entidad asigna el precio de la transacción a las dos obligaciones de desempeño (el producto y los servicios de entrenamiento) y reconoce los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) se satisfacen dichas obligaciones de desempeño.

## Contraprestaciones del principal frente a las contraprestaciones del agente

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

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

- EI231 Una entidad opera una página web que permite a los clientes comprar bienes entre un rango de proveedores que entregan los bienes directamente a los clientes. Según los términos de los contratos de la entidad con los proveedores, cuando se compra un bien a través de la página web, la entidad tiene derecho a una comisión que es igual al 10 por ciento del precio de venta. La página web de la entidad facilita el pago entre el proveedor y el cliente a precios que están establecidos por el proveedor. La entidad requiere que los clientes paguen antes de procesar las solicitudes y todas son no reembolsables. La entidad no tiene obligaciones adicionales con el cliente después de organizar que los productos se proporcionen al cliente.
- EI232 Para determinar si la obligación de desempeño de la entidad es proporcionar el bien especificado por sí mismo (es decir, la entidad es un principal) u organizar para que ~~el proveedor proporcione dichos bienes se proporcionen por el proveedor~~ (es decir, la entidad es un agente), la entidad ~~considera la naturaleza de su compromiso~~ identifica el bien o servicio especificado a proporcionar al cliente y evalúa si controla ese bien o servicio antes de que se transfiera al cliente. Específicamente, la entidad observa que el proveedor de los bienes entrega sus bienes directamente al cliente y, por ello, la entidad no obtiene el control de éstos. En su lugar, el compromiso de la entidad es organizar para el proveedor la provisión de dichos bienes al cliente. Para alcanzar esta conclusión, la entidad considera los indicadores del párrafo B37 de la NIIF 15 de la forma siguiente:
- (a) el proveedor es el principal responsable del cumplimiento del contrato—es decir, del envío de los bienes al cliente;
  - (b) la entidad no asume riesgo de inventario en ningún momento durante la transacción porque los bienes se envían directamente por el proveedor al cliente;
  - (c) la contraprestación de la entidad es en forma de una comisión (10 por ciento del precio de venta);
  - (d) la entidad no tiene discreción para establecer los precios de los bienes del proveedor y, por ello, el beneficio que la entidad puede recibir de esos bienes o servicios está limitado; y
  - (e) ni la entidad, ni el proveedor, tienen riesgo crediticio porque los pagos de los clientes se hacen por anticipado.

- EI232A El sitio web operado por la entidad es un mercado en el que los proveedores ofrecen sus bienes y los clientes compran los bienes que se ofertan por los proveedores. Por consiguiente, la entidad observa que los

bienes especificados a proporcionar a los clientes que usan el sitio web son los suministrados por los proveedores, y no se comprometen otros con los clientes por parte de la entidad.

EI232B La entidad concluye que no controla los bienes especificados antes de que se transfieran a los clientes que los ordenan utilizando el sitio web. La entidad no tiene, en ningún momento, la capacidad de dirigir el uso de los bienes transferidos a los clientes. Por ejemplo, no puede dirigir los bienes a terceros distintos del cliente o impedir que los proveedores transfieran dichos bienes al cliente. La entidad no controla el inventario de los proveedores de bienes usados para satisfacer las órdenes realizadas por los clientes que usan el sitio web.

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

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

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

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

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

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

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

EI237 Para determinar si la obligación de desempeño de la entidad es proporcionar los bienes especificados por sí misma (es decir, es un principal) u organizar ~~para que otra parte proporcione que el proveedor proporcione~~ dichos bienes o servicios a proporcionar por un tercero (es decir, es un agente), la entidad ~~considera la naturaleza de su compromiso~~ identifica el bien o servicio especificado a proporcionar al cliente y evalúa si controla ese bien o servicio antes de que se le transfiera. La entidad ha acordado proporcionar al cliente equipo especializado; sin embargo, la entidad ha subcontratado la fabricación del equipo con el proveedor. Para determinar si la entidad obtiene el control del equipo antes de que se transfiera al cliente y si la entidad es un principal, ésta considera los indicadores del párrafo B37 de la NIIF 15 de la forma siguiente:

- (a) ~~La entidad es responsable principal del cumplimiento del contrato. Aunque la entidad subcontrata la fabricación, es la responsable última de asegurar que el equipo cumple las especificaciones que el cliente ha contratado.~~
- (b) ~~La entidad tiene riesgo de inventario debido a su responsabilidad por las correcciones en el equipo que resulten de errores en las especificaciones, aun cuando el proveedor tiene riesgo de inventario durante la producción y antes del envío.~~

- (c) ~~La entidad tiene discrecionalidad para establecer el precio de venta con el cliente y la ganancia obtenida por la entidad es un importe que es igual a la diferencia entre el precio de venta negociado con el cliente y el precio pagado al proveedor.~~
- (d) ~~La contraprestación de la entidad no es en forma de una comisión.~~
- (e) ~~La entidad tiene riesgo crediticio por el importe de la cuenta por cobrar del cliente a cambio del equipo.~~

EI237A La entidad concluye que se ha comprometido a proporcionar al cliente equipo especializado diseñado por la entidad. Aunque la entidad ha subcontratado la producción del equipo al proveedor, concluye que el diseño y la fabricación del equipo no son distintos porque no son identificables por separado (es decir, existe una única obligación de desempeño). La entidad es responsable de la gestión global del contrato (por ejemplo, asegurando que el servicio de fabricación se ajusta a las especificaciones) y, por ello, proporciona un servicio significativo de integración de los elementos en el producto combinado—el equipo especializado—que el cliente ha contratado. Además, esas actividades están altamente interrelacionadas; Si se identifica que son necesarias modificaciones a las especificaciones a medida que se produce el equipo, la entidad es responsable de desarrollar y comunicar las revisiones al proveedor y de asegurar que cualquier adaptación asociada requerida es acorde con las especificaciones revisadas. Por consiguiente, la entidad identifica el bien especificado a proporcionar al cliente como el equipo especializado.

EI237B La entidad concluye que controla el equipo especializado antes de que éste se transfiera al cliente [véase el párrafo B35A(c)]. Ésta proporciona el servicio de integración significativo para producir el equipo especializado y, por ello, lo controla antes de que se transfiera al cliente. La entidad dirige el uso del servicio de fabricación del proveedor como un insumo para crear el producto combinado que es el equipo especializado. Para alcanzar la conclusión de que controla el equipo especializado antes de que el equipo se transfiera al cliente, la entidad también observa que, aun cuando el proveedor entrega el equipo especializado al cliente, no tiene capacidad de dirigir su uso (es decir, los términos del contrato entre la entidad y el proveedor impiden al proveedor utilizar el equipo especializado para otro propósito o dirigirlo a otro cliente). La entidad también obtiene los beneficios restantes del equipo especializado siendo titular de la contraprestación del cliente incluida en el contrato.

EI238 La entidad concluye que su compromiso es proporcionar el equipo al cliente. Sobre la base de los indicadores del párrafo B37 de la NIIF 15, la entidad concluye que controla el equipo antes de ser transferido al cliente. Por ello, la entidad concluye que es un principal en la transacción. La entidad no considera los indicadores del párrafo B37 de la NIIF 15, porque la evaluación anterior es concluyente sin la consideración de los indicadores. La entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que tiene derecho del cliente a cambio del equipo especializado.

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

EI238A Una entidad suscribe un contrato con un cliente para proporcionar servicios de mantenimiento de oficina. La entidad y el cliente definen y acuerdan el alcance de los servicios y negocian el precio. La entidad es responsable de asegurar que los servicios se presten de acuerdo con los términos y condiciones del contrato. Esta factura al cliente por el precio acordado mensualmente con un plazo de pago de 10 días.

EI238B La entidad encarga regularmente a terceros proveedores del servicio que proporcionen servicios de mantenimiento de oficina a sus clientes. Cuando la entidad obtiene un contrato con un cliente suscribe un contrato con los proveedores del servicio dirigiendo al proveedor del servicio para que preste los servicios de mantenimiento de oficina para el cliente. Los términos del pago en los contratos con los proveedores del servicio están generalmente coordinados con los de los contratos de la entidad con los clientes. Sin embargo, la entidad está obligada a pagar al proveedor del servicio incluso si el cliente no paga.

EI238C Para determinar si la entidad es un principal o un agente, ésta identifica el bien o servicio especificado a proporcionar al cliente y evalúa si controla ese bien o servicio antes de que se transfiera al cliente.

EI238D La entidad observa que los servicios especificados a proporcionar al cliente son los servicios de mantenimiento de oficina que el cliente contrató, y que no se tienen otros bienes o servicios comprometido con el cliente. Aunque la entidad obtiene un derecho a servicios de mantenimiento de oficina del proveedor de servicios después de realizar el contrato con el cliente, ese derecho no se transfiere al cliente. Es decir, la entidad retiene la capacidad para redirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes procedentes de ese derecho. Por ejemplo, la entidad puede decidir si dirigir al proveedor del servicio a proporcionar servicios de mantenimiento de oficina a ese cliente o a otro o por a sus propias instalaciones. El cliente no tiene un derecho a dirigir al proveedor del servicio para realizar servicios que la entidad no haya acordado proporcionar. Por ello, el derecho a servicios de mantenimiento de oficinas

obtenido por la entidad del proveedor de servicios no es el bien o servicio especificado en su contrato con el cliente.

EI238E La entidad concluye que controla los servicios especificados antes de proporcionarlos al cliente. La entidad obtiene el control de un derecho a servicios de mantenimiento de oficinas después de contratar con el cliente, pero antes de que esos servicios se proporcionen al cliente. Los términos del contrato de la entidad con el proveedor del servicio otorgan a la entidad la capacidad de dirigir al proveedor del servicio para suministrar los servicios especificados en nombre de la entidad [véase el párrafo B35A(b)]. Además, la entidad concluye que los indicadores siguientes del párrafo B37 de la NIIF 15 proporcionan evidencia adicional de que controla los servicios de mantenimiento de oficina antes de que se presten al cliente:

(a) La entidad es la responsable principal del cumplimiento del compromiso de proporcionar servicios de mantenimiento de oficina. Aunque la entidad ha contratado un servicio al proveedor del servicio, para realizar los servicios comprometidos al cliente, la entidad es ella misma responsable de asegurar que los servicios se presten y son aceptables para el cliente (es decir, es responsable del cumplimiento del compromiso del contrato, independientemente de si la entidad presta los servicios por sí misma o encarga a un tercero proveedor del servicio que preste los servicios).

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

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

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

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

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

EI240 La entidad determina los precios a los que se venderán los billetes de aerolínea a sus clientes. La entidad vende los billetes y cobra la contraprestación de los clientes cuando dichos billetes -son comprados; ~~por lo tanto, no hay riesgo crediticio.~~

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

EI242 Para determinar si la obligación de desempeño de la entidad es proporcionar los bienes especificados por sí misma (es decir, es un principal) u organizar ~~para que otra parte proporcione que el proveedor proporcione~~ dichos bienes o servicios a proporcionar por un tercero (es decir, es un agente), la entidad ~~considera la naturaleza de su compromiso~~ identifica el bien o servicio especificado a proporcionar al cliente y evalúa si controla ese bien o servicio antes de que se le transfiera. La entidad determina que su compromiso es proporcionar al cliente un billete, que le otorgue el derecho a volar en un vuelo especificado u otro vuelo si el especificado se cambia o cancela. Para determinar si la entidad obtiene el control del derecho a volar antes de que se transfiera al cliente y si la entidad es un principal, ésta considera los indicadores del párrafo B37 de la NIIF 15 de la forma siguiente:

(a) ~~La entidad es la principal responsable del cumplimiento del contrato, que es proporcionar el derecho a volar. Sin embargo, la entidad no es responsable de proporcionar el vuelo por sí misma, ya que éste se proporcionará por la aerolínea.~~

(b) ~~La entidad tiene riesgo de inventario por los billetes porque están comprados antes de venderlos a los clientes de la entidad y ésta se expone a cualquier pérdida como consecuencia de no poder vender los billetes por más del costo para la entidad.~~

(c) ~~La entidad tiene discreción para establecer los precios de venta de los billetes para sus clientes.~~

(d) ~~Como consecuencia de la capacidad de la entidad para establecer los precios de venta, el importe que la entidad gana no es en forma de comisión, sino que depende del precio de venta que establece y los costos de los billetes que se negocian con la aerolínea.~~

- EI242A La entidad concluye que, con cada billete que se compromete ella misma a comprar de la línea aérea, obtiene el control de un derecho a volar en un vuelo especificado (en forma de un billete) que la entidad transfiere después a uno de sus clientes [véase el párrafo B35A(a)]. Por consiguiente, la entidad determina que el bien o servicio especificado a proporcionar a su cliente es ese derecho (a un asiento en un vuelo especificado) que la entidad controla. La entidad observa que no se ha comprometido ningún otro bien o servicio con el cliente.
- EI242B La entidad controla el derecho a cada vuelo antes de transferir ese derecho especificado a uno de sus clientes porque la entidad tiene la capacidad de dirigir el uso de ese derecho decidiendo, si utilizar el billete para cumplir un contrato con un cliente y, si lo hace así, qué contrato cumplirá. La entidad también tiene la capacidad de obtener los beneficios restantes de ese derecho revendiendo el billete y obteniendo todos los recursos de esa venta o, de forma alternativa, utilizando el billete ella misma.
- EI242C Los indicadores de los párrafos B37(b) y (c) de la NIIF 15, también proporcionan evidencia relevante de que la entidad controla cada derecho especificado (billete) antes de transferirlo al cliente. La entidad tiene riesgo de inventario con respecto al billete porque se compromete a obtener el billete de las líneas aéreas antes de contratar con un cliente su compra. Esto es porque la entidad está obligada a pagar a las líneas aéreas ese derecho independientemente de si puede conseguir un cliente a quien revender el billete o si puede obtener un precio favorable por éste. La entidad también establece el precio que el cliente pagará por el billete especificado.
- EI243 La entidad concluye que su compromiso es proporcionar un billete (es decir, un derecho a volar) al cliente. Sobre la base de los indicadores del párrafo B37 de la NIIF 15, la entidad concluye que controla el billete antes de ser transferido al cliente. Por ello, la entidad concluye que es un principal en la transacción las transacciones con clientes. La entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que tiene derecho a cambio de los billetes transferidos a los clientes.

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

- EI244 Una entidad vende vales que otorgan derecho a los clientes a comidas futuras en restaurantes especificados. ~~Estos vales se venden por la entidad y el precio de~~ El precio de las ventas del vale proporciona al cliente un descuento significativo en comparación con los precios de venta normales de las comidas (por ejemplo, un cliente paga 100 u.m. por un vale que le da derecho a una comida en un restaurante cuyo costo en otro caso sería de 200 u.m.). La entidad no compra o se compromete ella misma a comprar vales por adelantado de la venta de un vale a un cliente; sino que los compra solo a medida que lo solicitan los clientes. La entidad vende los vales a través de su página web y no son reembolsables.
- EI245 La entidad y los restaurantes conjuntamente determinan los precios a los que se venderán los vales a los clientes. Según los términos de sus contratos con los restaurantes ~~La~~ la entidad tiene derecho al 30 por ciento del precio del vale cuando lo vende. ~~La entidad no tiene riesgo crediticio porque los clientes pagan los vales cuando los compran.~~
- EI246 La entidad también ayuda a los clientes a resolver quejas sobre las comidas y tiene un programa de satisfacción del comprador. Sin embargo, el restaurante es responsable del cumplimiento de las obligaciones asociadas con el vale, incluyendo compensaciones a un cliente por insatisfacción con el servicio.
- EI247 Para determinar si la entidad es un principal o un agente, ~~considera la naturaleza de su compromiso y si toma el control del vale (es decir, un derecho) antes de transferirlo al cliente~~ identifica el bien o servicio especificado a proporcionar al cliente y evalúa si controla ese bien o servicio antes de que se transfiera al cliente. Para realizar esta determinación, la entidad considera los indicadores siguientes del párrafo B37 de la NIIF 15 de la forma siguiente:
- (a) La entidad no es responsable de proporcionar por sí misma las comidas, que se proporcionarán por los restaurantes;
  - (b) la entidad no tiene riesgo de inventario por los vales porque no están comprados antes de venderlos a los clientes y no son reembolsables;
  - (c) la entidad tiene alguna discreción para establecer los precios de venta de los vales a los clientes, pero dichos precios de venta se determinan conjuntamente con los restaurantes; y
  - (d) la contraprestación de la entidad es en forma de una comisión, porque tiene derecho a un porcentaje estipulado (30 por ciento) del precio del vale.
- EI247A Un cliente obtiene un vale para el restaurante que ha elegido. La entidad no se encarga de que los restaurantes proporcionen comidas a los clientes en nombre de la entidad como se describe en el indicador (a) del párrafo B37(a) de la NIIF 15. Por ello, la entidad observa que el bien o servicio especificado a



proporcionar al cliente es el derecho a una comida (en forma de vale) en un restaurante o restaurantes especificados, que el cliente compra y después puede usar por sí mismo o transferir a otra persona. La entidad también observa que no se ha comprometido ningún otro bien o servicio (distinto de los vales) con el cliente.

EI247B La entidad concluye que no controla el vale (derecho a una comida) en ningún momento. Para alcanzar esta conclusión la entidad considera principalmente los siguientes aspectos:

- (a) Los vales se crean solo en el momento en que se transfieren a los clientes y, por ello, no existen antes de la transferencia. Por ello, la entidad no tiene en ningún momento la capacidad de dirigir el uso de los vales, u obtener sustancialmente todos los beneficios restantes de los vales, antes de transferirlos a los clientes.
- (b) La entidad no compra ni se compromete ella misma a comprar vales antes de que se vendan a los clientes. La entidad tampoco tiene responsabilidad de aceptar devoluciones de vales. Por ello, la entidad no tiene riesgo de inventario con respecto a los vales como se describe en el indicador el párrafo B37(b) de la NIIF 15.

EI248 La entidad concluye que su compromiso es organizar que los bienes o servicios se proporcionen a los clientes (los compradores de los vales) a cambio de una comisión. Sobre la base de los indicadores del párrafo B37 de la NIIF 15, la entidad concluye que no controla los vales que proporcionan un derecho a comidas antes de ser transferidos a los clientes. Por ello, la entidad concluye que es un agente en el acuerdo y con respecto a los vales. La entidad reconoce el ingreso de actividades ordinarias por el importe neto de la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de ~~del servicio~~ organizar con los restaurantes el suministro de vales a los clientes de la comidas, que es la comisión del 30 por ciento a la que tiene derecho en el momento de la venta de cada vale.

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

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

EI248B Para determinar si la entidad es un principal o un agente, ésta identifica los bienes o servicios especificados a proporcionar al cliente y evalúa si controla esos bienes o servicios antes de que se transfieran al cliente.

EI248C A efectos de este ejemplo, se supone que la entidad concluye que sus servicios de colocación y el acceso a la licencia de la base de datos son cada uno distintos sobre la base de su evaluación de los requerimientos de los párrafos 27 a 30 de la NIIF 15. Por consiguiente, existen dos bienes o servicios a proporcionar al cliente son el acceso a la base de datos del tercero y los servicios de colocación.

EI248D La entidad concluye que no controla el acceso a la base de datos antes de que se proporcione al cliente. La entidad no tiene en ningún momento la capacidad de dirigir el uso de la licencia porque el cliente la contrata directamente con el proveedor de la base de datos. La entidad no controla el acceso a la base de datos del proveedor—no puede, por ejemplo, conceder acceso a la base de datos a un tercero distinto del cliente, o impedir que el proveedor de la base de datos dé acceso al cliente.

EI248E Para alcanzar esta conclusión, la entidad considera también los indicadores del párrafo B37 de la NIIF 15. La entidad concluye que estos indicadores proporcionan evidencia adicional de que no controla el acceso a la base de datos antes de que se proporcione al cliente:

- (a) La entidad no es la responsable del cumplimiento del compromiso de proporcionar acceso a la base de datos. El cliente contrata la licencia directamente al tercero proveedor de la base de datos éste es el responsable de que el acceso a la base de datos sea aceptable (por ejemplo, proporcionando apoyo técnico o créditos de servicio).
- (b) La entidad no tiene riesgo de inventario porque no compra o se compromete ella misma a comprar el acceso a la base de datos antes de que el cliente contrate dicho acceso directamente con el proveedor de la base de datos.

- (c) La entidad no tiene discrecionalidad para establecer el precio del acceso a la base de datos con el cliente porque el proveedor de la base de datos establece el precio.

EI248F Por ello, la entidad concluye que es un agente en relación con el servicio de base de datos del tercero. Por el contrario, la entidad concluye que es el principal en la relación de servicios de colocación porque realiza los servicios por sí misma y ningún tercero está involucrado en su prestación al cliente.

...

## Concesión de licencias

EI275 Los ejemplos 54 a 61 ilustran los requerimientos de los párrafos 22 a 30 de la NIIF 15 para identificar las obligaciones de desempeño y los párrafos B52 a B63B de la NIIF 15 sobre licencias. Estos ejemplos también ilustran otros requerimientos de la forma siguiente:

- (a) ...
- (c) los párrafos B63 a B63B de la NIIF 15 sobre contraprestación en forma de regalías basadas en ventas o en uso sobre licencias de propiedad intelectual (Ejemplo 57 y 61).

### Ejemplo 54—Derecho a utilizar propiedad intelectual

EI276 Utilizando los mismos hechos que en el Caso A del Ejemplo 11 (véanse los párrafos EI49 a EI53), la entidad identifica cuatro obligaciones de desempeño en un contrato:

- (a) la licencia de software;
- (b) servicios de instalación;
- (c) las actualizaciones del software; y
- (d) el soporte técnico.

EI277 La entidad evalúa la naturaleza de su compromiso para transferir la licencia de software de acuerdo con el párrafo B58 de la NIIF 15. ~~La entidad observa que el software está operativo en el momento en que se transfiere la licencia, y el cliente puede utilizarlo directamente y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes procedentes de él, cuando la licencia se transfiere al cliente. Además, la entidad concluye que puesto que el software es operativo cuando se transfiere al cliente, el cliente no espera razonablemente que la entidad lleve a cabo actividades que afecten de forma significativa a la propiedad intelectual con la que está relacionada la licencia. Esto es así, porque en el momento en que se transfiere la licencia al cliente, la propiedad intelectual no cambiará a lo largo del periodo de licencia. La entidad no considera en su evaluación de los criterios del párrafo B58 de la NIIF 15 el compromiso de proporcionar actualizaciones del software, porque representan una obligación de desempeño separada a la transferencia de un bien o servicio adicional al cliente [véase el párrafo B58(c)]. La entidad también observa que no tiene obligaciones contractuales o implícitas (independientes de las actualizaciones y soporte técnico) de llevar a cabo actividades que cambiarán la funcionalidad del software durante el periodo de licencia. La entidad observa que el software se mantiene funcional sin las actualizaciones ni el apoyo técnico y, por ello, la capacidad del cliente para obtener beneficios del software no procede sustancialmente ni depende de las actividades continuadas de la entidad. La entidad, por ello, determina que el contrato no requiere, y el cliente no espera razonablemente, que la entidad lleve a cabo actividades que afecten de forma significativa al software (independientes de las actualizaciones y soporte técnico). Por ello, la entidad concluye que el software con el que se relaciona la licencia tiene funcionalidad independiente significativa y no se cumplen los criterios del párrafo B58 de la NIIF 15 y, La entidad concluye, además, que la naturaleza del compromiso de la entidad al transferir la licencia es proporcionar un derecho a utilizar la propiedad intelectual de la entidad como existía en un momento concreto—es decir, la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente es estática. Por consiguiente, la entidad contabiliza la licencia como una obligación de desempeño satisfecha en un momento concreto.~~

### Ejemplo 55—Licencia de propiedad intelectual

EI278 Una entidad suscribe un contrato con un cliente de una licencia de propiedad intelectual (por un periodo de tres años) relacionada con el diseño y procesos de producción de un bien. El contrato también especifica que el cliente obtendrá cualquier actualización de esa propiedad intelectual por nuevos diseños o procesos de producción que puedan desarrollarse por la entidad. Las actualizaciones son ~~esenciales~~ fundamentales para la capacidad del cliente de ~~utilizar~~ obtener beneficios de la licencia durante el periodo de vigencia de ésta, porque ~~el cliente opera~~ la propiedad intelectual se usa en un sector industrial en el que la tecnología

cambia rápidamente. ~~La entidad no vende las actualizaciones de forma separada y el cliente no tiene la opción de comprar la licencia sin las actualizaciones.~~

EI279 ~~La entidad evalúa los bienes y servicios acordados con el cliente para determinar los que son distintos de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15. La entidad determina que aunque la entidad puede concluir que el cliente puede obtenerse beneficiarse de (a) la licencia por sí misma sin actualizaciones (véase el párrafo 27(a) de la NIIF 15); y (b) las actualizaciones junto con la licencia inicial. Aunque el beneficio que el cliente puede obtener de la licencia en sí misma (sin actualizaciones) sería limitado porque las actualizaciones son fundamentales para la capacidad del cliente de continuar haciendo uso de la licencia en el entorno tecnológico que cambia con rapidez en el que opera el cliente usando la propiedad intelectual en un sector industrial en el que las tecnologías cambian con rapidez, la licencia puede utilizarse de forma que genere algún beneficio económico. Para evaluar si se cumple el criterio del párrafo 27(b) de la NIIF 15, la entidad observa que el cliente no tiene la opción de comprar la licencia sin las actualizaciones y éste obtiene beneficios limitados de la licencia sin dichas actualizaciones. Por ello, la entidad concluye que la licencia y las actualizaciones están altamente interrelacionadas y el compromiso de conceder la licencia no es distinto dentro del contexto del contrato, porque la licencia no es identificable por separado del compromiso de proporcionar actualizaciones (de acuerdo con el criterio del párrafo 27(b) y los factores del párrafo 29 de la NIIF 15). Por ello, el criterio del párrafo 27(a) de la NIIF 15 se cumple para la licencia y las actualizaciones.~~

EI279A El hecho de que el beneficio del cliente pueda proceder de la licencia en sí misma (es decir, sin actualizaciones) sea limitado (porque las actualizaciones son fundamentales para la capacidad del cliente de continuar usando la licencia en el entorno tecnológico que cambia con rapidez) se considera también al evaluar si se cumple el criterio del párrafo 27(b) de la NIIF 15. Puesto que el beneficio que el cliente podría obtener de la licencia a lo largo del plazo de tres años sin las actualizaciones sería significativamente limitado, los compromisos de la entidad de conceder la licencia y proporcionar las actualizaciones esperadas son, en efecto, insumos que juntos cumplen un compromiso único de entregar un elemento combinado al cliente. Esto es, la naturaleza del compromiso de la entidad en el contrato es proporcionar acceso continuado a la propiedad intelectual relacionada con el diseño y proceso de fabricación del bien para el plazo de tres años del contrato. Los compromisos con ese elemento combinado (es decir, conceder de la licencia y proporcionar actualizaciones cuando estén disponibles) son, por ello, no identificables por separado de acuerdo con el criterio del párrafo 27(b) de la NIIF 15.

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

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

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

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

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

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

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

*Caso B—La licencia es distinta*

- EI285 En este caso, el proceso de fabricación utilizado para producir el fármaco no es único o especializado y varias otras entidades pueden también fabricarlo para el cliente.
- EI286 La entidad evalúa los bienes o servicios comprometidos con el cliente para determinar cuáles son distintos ~~de acuerdo con~~ y concluye que los criterios del párrafo 27 de la NIIF 15 se cumplen para la licencia y para el servicio de fabricación. ~~Puesto que el proceso de fabricación puede proporcionarse por otras entidades, la~~ La entidad concluye que el criterio del párrafo 27(a) de la NIIF 15 se cumple porque el cliente puede beneficiarse de la licencia ~~en sí misma (es decir, sin el servicio de fabricación) y que la licencia es identificable por separado del proceso de fabricación (es decir, se cumplen los criterios del párrafo 27 de la NIIF 15)~~ junto con recursos fácilmente disponibles distintos del servicio de fabricación de la entidad (porque existen otras entidades que pueden proporcionar el servicio de fabricación) y puede beneficiarse del servicio de fabricación junto con la licencia transferida al cliente al inicio del contrato. Por consiguiente, la entidad concluye que la licencia y el servicio de fabricación son distintos y que tiene dos obligaciones de desempeño:
- (a) ~~la licencia de los derechos de patente; y~~
  - (b) ~~el servicio de fabricación.~~
- EI286A La entidad concluye, también, que su compromiso de conceder la licencia y proporcionar servicios de fabricación son identificables por separado (es decir, se cumple el criterio del párrafo 27(b) de la NIIF 15). La entidad concluye que la licencia y el servicio de fabricación no son insumos para un elemento combinado de este contrato sobre la base del principio y los factores del párrafo 29 de la NIIF 15. Para alcanzar esta conclusión, la entidad considera que el cliente podría comprar por separado la licencia sin afectar de forma significativa su capacidad de beneficiarse de la licencia. Ni la licencia, ni el servicio de producción son modificados o personalizados de forma significativa por el tercero y la entidad no está proporcionando un servicio de integración significativo de los elementos en un producto combinado. La entidad considera, además, que la licencia y el servicio de fabricación no son altamente interdependientes ni están fuertemente interrelacionados porque la entidad podría cumplir su compromiso de transferir la licencia independientemente de la satisfacción de su compromiso de transferir la licencia independientemente del cumplimiento de su compromiso de fabricar posteriormente el fármaco para el cliente. De forma análoga, la entidad podría fabricar el fármaco para el cliente incluso si el cliente hubiera obtenido anteriormente la licencia y utilizó inicialmente un fabricante diferente. Por ello, aunque el servicio de fabricación depende necesariamente en este contrato de la licencia (es decir, la entidad no proporcionaría el servicio de fabricación sin que el cliente haya obtenido la licencia), la licencia y el servicio de fabricación no se afectan significativamente el uno al otro. Por consiguiente, la entidad concluye que su compromiso de conceder la licencia y de proporcionar el servicio de fabricación son distintos y que tiene dos obligaciones de desempeño:
- (a) la licencia de los derechos de patente; y
  - (b) el servicio de fabricación.
- EI287 La entidad evalúa, de acuerdo con el párrafo B58 de la NIIF 15, la naturaleza del compromiso de la entidad de conceder la licencia. El fármaco es un producto desarrollado (es decir, ha sido aprobado, está siendo actualmente fabricado y se ha vendido comercialmente durante los últimos años). Para estos tipos de productos desarrollados, las prácticas de negocio tradicionales de la entidad son no llevar a cabo actividades para apoyar el fármaco. El compuesto del fármaco tiene funcionalidad significativa independiente (es decir, su capacidad de producir un medicamento que trata una enfermedad o condición). Por consiguiente, el cliente obtiene una parte sustancial de los beneficios del compuesto del fármaco de esa funcionalidad, en lugar de las actividades continuadas de la entidad. Por consiguiente, la entidad concluye que los criterios del párrafo B58 de la NIIF 15 no se cumplen porque el contrato no requiere, y el cliente no espera razonablemente, que la entidad lleve a cabo actividades que afecten de forma significativa a la propiedad intelectual a la que el cliente tiene derecho. En su evaluación de los criterios del párrafo B58 de la NIIF 15, la entidad no tiene en consideración la obligación de desempeño separada del compromiso de proporcionar un servicio de fabricación. Por consiguiente, la naturaleza del compromiso de la entidad al transferir la licencia es proporcionar un derecho a utilizar la propiedad intelectual de la entidad en la forma y con la funcionalidad existente en el momento en que se le concedió al cliente. Por consiguiente, la entidad contabiliza la licencia como una obligación de desempeño satisfecha en un momento concreto.
- EI288 La entidad aplica los párrafos 31 a 38 de la NIIF 15 para determinar si el servicio de fabricación es una obligación de desempeño satisfecha en un momento concreto o a lo largo del tiempo.

## Ejemplo 57—Derechos de franquicia

- Ei289 Una entidad suscribe un contrato con un cliente y se compromete a conceder una licencia de franquicia que proporciona al cliente el derecho a utilizar la marca comercial de la entidad y vender los productos de la entidad por 10 años. Además de la licencia, la entidad se compromete a proporcionar el equipo necesario para operar una tienda en franquicia. A cambio de la concesión de la licencia, la entidad recibe regalías basadas en ventas del cinco por ciento de las ventas mensuales del cliente. La contraprestación fija por el equipo es de 150.000 u.m. a pagar cuando se entregue dicho equipo.

### Identificación de las obligaciones de desempeño

- EI290 La entidad evalúa los bienes y servicios acordados con el cliente para determinar los que son distintos de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15. La entidad, que es un franquiciador, observa que ha desarrollado una práctica de negocio tradicional para llevar a cabo actividades tales como analizar los cambios en las preferencias de los clientes e implementar mejoras en los productos, estrategias de fijación de precios, campañas de marketing y eficiencias operativas para apoyar la marca franquiciada. Sin embargo, la entidad concluye que estas actividades no transfieren directamente bienes o servicios al cliente porque son parte del compromiso de la entidad de conceder una licencia y, de hecho, cambia la propiedad intelectual a la que el cliente tiene derecho.
- EI291 La entidad determina que tiene dos compromisos para transferir bienes o servicios: un compromiso de conceder una licencia y un compromiso de transferir equipo. Además, la entidad concluye que el compromiso de conceder la licencia y el compromiso de transferir el equipo son cada uno distintos. Esto es así, porque el cliente puede beneficiarse de cada bien o servicio ~~compromiso~~ (es decir, ~~el compromiso de~~ la licencia y el equipo) en sí mismos o junto con otros recursos que están fácilmente disponibles [véase el párrafo 27(a) de la NIIF 15]. ~~(Este es, e) El cliente puede beneficiarse de la licencia junto con el equipo que se entrega antes de abrir la franquicia y el equipo puede utilizarse en la franquicia o venderse por un importe distinto que el valor de desecho.)~~ La entidad también determina que el compromiso de conceder la licencia de franquicia y transferir el equipo son identificables por separado de acuerdo con el párrafo 27(b) de la NIIF 15 porque ninguno de los factores del párrafo 29 de la NIIF 15 está presente. La entidad concluye que la licencia y el equipo no son insumos de un elemento combinado (es decir, no están cumpliendo que es, en efecto, un compromiso único con el cliente). Para alcanzar esta conclusión, la entidad considera que no está proporcionando un servicio significativo de integración de la licencia y el equipo en un elemento combinado (es decir, la propiedad intelectual objeto de la licencia no es un componente del equipo y no lo modifica de forma significativa). Además, la licencia y el equipo no son altamente interdependientes ni están fuertemente interrelacionados porque la entidad podría cumplir cada compromiso (es decir, conceder la licencia de la franquicia o transferir el equipo) de forma independiente el uno del otro. Por consiguiente, la entidad tiene dos obligaciones de desempeño:
- (a) la licencia de franquicia; y
  - (b) el equipo.

### Asignación del precio de la transacción

- EI292 La entidad determina que el precio de la transacción incluye una contraprestación fija de 150.000 u.m. y una contraprestación variable (cinco por ciento de las ventas del cliente). El precio de venta independiente del equipo es de 150.000 u.m. y la entidad concede licencias de franquicias con regularidad a cambio del cinco por ciento de las ventas del cliente.
- EI293 La entidad aplica el párrafo 85 de la NIIF 15 para determinar si la contraprestación variable debe asignarse en su totalidad a la obligación de desempeño de transferir la licencia de franquicia. La entidad concluye que la contraprestación variable (es decir, las regalías basadas en ventas) debe asignarse en su totalidad a la licencia de franquicia porque la contraprestación variable se relaciona en su totalidad con el compromiso de la entidad de conceder la licencia de franquicia. Además, la entidad observa que la asignación de 150.000 u.m. al equipo y las regalías basadas en ventas de la licencia de franquicia sería congruente con una asignación basada en los precios de venta independientes relativos de la entidad en contratos similares. ~~Esto es, el precio de venta independiente del equipo es de 150.000 u.m. y la entidad concede licencias de franquicias con regularidad a cambio del cinco por ciento de las ventas del cliente.~~ Por consiguiente, la entidad concluye que la contraprestación variable (es decir, las regalías basadas en ventas) deben asignarse en su totalidad a la obligación de desempeño de conceder la licencia de franquicia.

## Aplicación de las guías: concesión de licencias

- EI294 La entidad evalúa, de acuerdo con el párrafo B58 de la NIIF 15, la naturaleza del compromiso de la entidad de conceder la licencia de franquicia. La entidad concluye que se cumplen los criterios del párrafo B58 de la NIIF 15 y la naturaleza de su compromiso es proporcionar acceso a su propiedad intelectual en su forma actual a lo largo del periodo de licencia. Esto es porque:
- La entidad concluye que el cliente razonablemente esperaría, que la entidad lleve a cabo actividades que afectarán de forma significativa a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente. La capacidad del cliente de obtener beneficios de la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente procede sustancialmente o depende, de las actividades esperadas de la entidad. Esto es sobre la base de la práctica de negocio tradicional de la entidad para llevar a cabo actividades tales como analizar los cambios en las preferencias de los clientes e implementar mejoras en los productos, estrategias de fijación de precios, campañas de marketing y eficiencias operativas. Además, la entidad observa que dado que parte de su compensación depende del éxito del franquiciado (como se evidencia a través de las regalías basadas en ventas), la entidad tiene un interés económico compartido con el cliente que indica que éste esperará que la entidad lleve a cabo dichas actividades para maximizar las ganancias.
  - La entidad también observa que la licencia de franquicia requiere que el cliente implemente cambios que procedan de dichas actividades y, por ello, exponga al cliente a los efectos positivos o negativos de dichas actividades.
  - La entidad también observa que aun cuando el cliente pueda beneficiarse de las actividades a través de los derechos concedidos por la licencia, no transfieren un bien o servicio al cliente a medida que dichas actividades tienen lugar.
- EI295 Puesto que se cumplen los criterios del párrafo B58 de la NIIF 15, la entidad concluye que el compromiso de transferir la licencia es una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo de acuerdo con el párrafo 35(a) de la NIIF 15.
- EI296 La entidad también concluye que puesto que la contraprestación es en forma de regalías basadas en ventas se relaciona de forma específica con la licencia de la franquicia (véase el párrafo B63A), la entidad aplica el párrafo B63 de la NIIF 15 ~~y después~~ Después de transferir la licencia de franquicia, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias en la forma y el momento en que ~~dichas~~ las ventas del cliente tienen lugar porque la entidad concluye que esto describe de forma razonable el progreso de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño de la licencia de la franquicia.

## Ejemplo 58—Acceso a la propiedad intelectual

- EI297 Una entidad, un creador de tiras de cómic, concede una licencia de uso de las imágenes y nombres de sus personajes de la tira de cómic en tres de sus tiras de cómic a un cliente por un plazo de cuatro años. Hay personajes principales involucrados en cada una de las tiras de cómic. Sin embargo, aparecen personajes creados recientemente con regularidad y las imágenes de los personajes evolucionan con el tiempo. El cliente, un operador de barcos de cruceros, puede utilizar los personajes de la entidad de varias formas, tal como en espectáculos o desfiles, dentro de unas guías razonables. El contrato requiere que el cliente utilice las últimas imágenes de los personajes.
- EI298 A cambio de la concesión de la licencia, la entidad recibe un pago fijo de 1 millón de u.m. por cada año del plazo de cuatro años.
- EI299 De acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15, la entidad evalúa los bienes o servicios acordados con el cliente para determinar cuáles son distintos. La entidad concluye que no tiene otras obligaciones de desempeño que el compromiso de conceder una licencia. Esto es, las actividades adicionales asociadas con la licencia no transfieren directamente un bien o servicio al cliente porque son parte del compromiso de la entidad de conceder una licencia ~~y, de hecho, cambia la propiedad intelectual a la que el cliente tiene derecho.~~
- EI300 La entidad evalúa la naturaleza de su compromiso para transferir la licencia de acuerdo con el párrafo B58 de la NIIF 15. Para evaluar los criterios la entidad considera los siguientes aspectos:
- El cliente razonablemente espera (que surge de las prácticas tradicionales de negocio de la entidad) que la entidad llevará a cabo actividades que afectarán de forma significativa a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente (es decir, los personajes). ~~Dichas actividades incluyen el desarrollo de los personajes y la publicidad de una tira de cómic semanal que incluye dichos personajes.~~ Esto es porque las actividades de la entidad (es decir, el desarrollo de los personajes) cambia la forma de la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente. Además, la capacidad del cliente de obtener beneficios de la propiedad intelectual a la que tiene

derecho procede sustancialmente o depende, de las actividades continuadas de la entidad (es decir, la publicación de la tira de cómic).

- (b) Los derechos concedidos por la licencia exponen directamente al cliente a los efectos positivos o negativos de las actividades de la entidad porque el contrato requiere que el cliente utilice los últimos personajes.
  - (c) Aun cuando el cliente pueda beneficiarse de las actividades a través de los derechos concedidos por la licencia, no transfieren un bien o servicio al cliente a medida que dichas actividades tienen lugar.
- EI301 Por consiguiente, la entidad concluye que se cumplen los criterios del párrafo B58 de la NIIF 15 y que la naturaleza del compromiso de la entidad de transferir la licencia es proporcionar acceso a su propiedad intelectual tal como exista a lo largo del periodo de licencia. Por consiguiente, la entidad contabiliza la licencia comprometida como una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo [es decir, se cumple el criterio del párrafo 35(a) de la NIIF 15].
- EI302 La entidad aplica los párrafos 39 a 45 de la NIIF 15 para identificar el método que mejor refleja su desempeño en la licencia. Puesto que el contrato proporciona al cliente un uso ilimitado de los personajes en licencia por un plazo fijo, la entidad determina que el método basado en el tiempo sería la medida más apropiada del progreso hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño.

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

- EI303 Una entidad, un sello discográfico, concede la licencia a un cliente de una grabación de 1975 de una sinfonía clásica por una orquesta destacada. El cliente, una empresa de productos de consumo, tiene el derecho de uso de la sinfonía grabada en todos los comerciales, incluyendo televisión, radio y anuncios en línea por dos años en el País A. A cambio de proporcionar la licencia, la entidad recibe una contraprestación fija de 10.000 u.m. por mes. El contrato no incluye otros bienes o servicios a proporcionar por la entidad. El contrato no es cancelable.
- EI304 La entidad evalúa los bienes y servicios acordados con el cliente para determinar los que son distintos de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15. La entidad concluye que su única obligación de desempeño es conceder la licencia. La entidad determina que el plazo de la licencia (dos años), su alcance geográfico (el derecho del cliente a usar la grabación solo en el País A), y uso permitido definido para la grabación (en anuncios publicitarios) son todos atributos de la licencia comprometida en el contrato.
- EI305 De acuerdo con el párrafo B58 de la NIIF 15, la entidad evalúa la naturaleza del compromiso de la entidad de conceder la licencia. La entidad no tiene obligaciones implícitas o contractuales de cambiar la grabación dada en licencia. Por ello, la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente es estática. La licencia tiene una funcionalidad independiente significativa (es decir, su capacidad de exhibirse) y, por ello, la capacidad del cliente de obtener los beneficios de la grabación no procede sustancialmente de las actividades continuadas de la entidad. La entidad, por ello, determina que el contrato no requiere, y el cliente no espera razonablemente, que la entidad lleve a cabo actividades que afecten de forma significativa a la grabación objeto de licencia es decir, no se cumple el criterio del párrafo B58(a)]. Por consiguiente, la entidad concluye que la naturaleza del compromiso de transferir la licencia es proporcionar al cliente un derecho a utilizar la propiedad intelectual de la entidad en la forma existente en el momento en que se concedió. Por ello, el compromiso de conceder la licencia es una obligación de desempeño satisfecha en un momento concreto. La entidad reconoce todos los ingresos de actividades ordinarias en el momento en que el cliente puede utilizar directamente la propiedad intelectual concedida en licencia y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes de ella.
- EI306 Debido al intervalo de tiempo entre el desempeño de la entidad (al comienzo del periodo) y los pagos mensuales del cliente a lo largo de dos años (que no son cancelables), la entidad considera los requerimientos de los párrafos 60 a 65 de la NIIF 15 para determinar si existe un componente de financiación significativo.

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

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

servicios adicionales de promoción, la entidad recibirá una parte de las entradas vendidas por el operador para la Película XYZ (es decir, una contraprestación variable en forma de una regalía basada en ventas). ~~La entidad concluye que su única obligación de desempeño es el compromiso de conceder la licencia.~~

- EI308 ~~La entidad observa que independientemente de si el compromiso de conceder la licencia representa un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad o un derecho al uso de ésta, la entidad aplica el párrafo B63 de la NIIF 15 y reconoce ingresos de actividades ordinarias en la forma y momento en que tiene lugar la venta de entradas. Esto es porque la contraprestación por su licencia de propiedad intelectual es una regalía basada en ventas y la entidad ya ha transferido la licencia de la película con la que se relacionan las regalías basadas en ventas. La entidad concluye que la licencia para proyectar la Película XYZ es el elemento predominante con el que se relaciona la regalía basada en ventas porque tiene una expectativa razonable de que el cliente atribuiría significativamente más valor a la licencia que a los bienes o servicios promocionales relacionados. La entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias de la regalía basada en ventas como la única contraprestación a la que la entidad tiene derecho según el contrato, totalmente de acuerdo con el párrafo B63. Si la licencia, los objetos de interés y las actividades publicitarias son obligaciones de desempeño separadas, la entidad asignaría la regalía basada en ventas a cada obligación de desempeño.~~

## Ejemplo 61—Acceso a la propiedad intelectual

- EI309 Una entidad, un equipo deportivo bien conocido, concede la licencia de uso de su nombre y logo a un cliente. El cliente, un diseñador de ropa, tiene el derecho a utilizar el nombre y logo del equipo deportivo en artículos, incluyendo camisetas, gorras, tazas y toallas por un año. A cambio de proporcionar la licencia, la entidad recibirá una contraprestación fija de 2 millones de u.m. y una regalía del cinco por ciento del precio de venta de los artículos que utilicen el nombre o logo del equipo. El cliente espera que la entidad continúe jugando partidos y proporcione un equipo competitivo.
- EI310 La entidad evalúa los bienes y servicios acordados con el cliente para determinar los que son distintos de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15. La entidad concluye que su única obligación de desempeño es conceder la licencia. ~~Esto es, las~~ Las actividades adicionales asociadas con la licencia (es decir, continuar jugando partidos y proporcionar un equipo competitivo) no transfieren directamente un bien o servicio al cliente porque son parte del compromiso de la entidad de conceder una licencia ~~y, de hecho, cambia la propiedad intelectual a la que el cliente tiene derecho.~~
- EI311 La entidad evalúa la naturaleza de su compromiso para transferir la licencia de acuerdo con el párrafo B58 de la NIIF 15. Para evaluar los criterios la entidad considera los siguientes aspectos:
- La entidad concluye que el cliente razonablemente esperaría, que la entidad lleve a cabo actividades que afectarán de forma significativa a la propiedad intelectual (es decir, al nombre y logo del equipo) a la que tiene derecho el cliente. Esto es sobre la base de la práctica de negocio tradicional de la entidad de llevar a cabo actividades que apoyan y mantienen el valor del nombre y logo tales como continuar jugando y proporcionar un equipo competitivo. La entidad determina que la capacidad del cliente de obtener beneficios del nombre y logo procede sustancialmente o depende, de las actividades esperadas de la entidad. Además, la entidad observa que dado que parte de su contraprestación depende del éxito del cliente (a través de las regalías basadas en ventas), la entidad tiene un interés económico compartido con el cliente que indica que éste esperará que la entidad lleve a cabo dichas actividades para maximizar las ganancias.
  - La entidad observa que los derechos concedidos por la licencia (es decir, el uso del nombre y logo del equipo) exponen directamente al cliente a los efectos positivos o negativos de las actividades de la entidad.
  - La entidad también observa que aun cuando el cliente pueda beneficiarse de las actividades a través de los derechos concedidos por la licencia, no transfieren un bien o servicio al cliente a medida que dichas actividades tienen lugar.
- EI312 La entidad concluye que se cumplen los criterios del párrafo B58 de la NIIF 15 y la naturaleza del compromiso de la entidad de conceder la licencia es proporcionar acceso a la propiedad intelectual de la entidad tal como exista a lo largo del periodo de licencia. Por consiguiente, la entidad contabiliza la licencia comprometida como una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo [es decir, se cumple el criterio del párrafo 35(a) de la NIIF 15].
- EI313 La entidad aplica entonces los párrafos 39 a 45 de la NIIF 15 para determinar una medida del progreso que refleje el desempeño de la entidad ~~por la contraprestación fija~~. Por la contraprestación que es en forma de una regalía basada en ventas, se aplica el párrafo B63 de la NIIF 15 porque la regalía basada en ventas se relaciona solo con la licencia que es la única obligación de desempeño del contrato; La entidad concluye que el reconocimiento de los 2 millones de u.m. de contraprestación fija como ingresos de actividades



ordinarias de forma proporcional a lo largo del tiempo más el reconocimiento de la regalía como ingresos de actividades ordinarias por ello, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias en la forma y momento en que tengan lugar las ventas del cliente de los artículos que utilizan el nombre o logo del equipo describe de forma razonable el progreso de la entidad hacia la completa satisfacción de la obligación de desempeño de la licencia.