

**Proyecto de Norma *Tercera edición de la Norma de Contabilidad*
NIIF para las PYMES
Sección 23 revisada *Ingresos de Actividades Ordinarias*
(renombrada como *Ingresos de Actividades Ordinarias*
procedentes de Contratos con Clientes)**

Propósito de este documento

El 8 de septiembre de 2022, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) publicó su Proyecto de Norma *Tercera edición de la Norma de Contabilidad* NIIF para las PYMES.

Una de las revisiones propuestas por el IASB, tal y como se establece en su Proyecto de Norma, consiste en alinear la Sección 23 de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES con los principios y el lenguaje utilizados en la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*.

Este documento incluye un extracto del Proyecto de Norma; el extracto se incluye con el fin de realizar el trabajo de campo sobre la Sección 23 revisada propuesta. Puede encontrar más detalles sobre el trabajo de campo [aquí](#).

Los términos definidos en el Proyecto de Norma se reproducen en **negrita** la primera vez que aparecen en este documento.

Se modifica el título de la Sección 23. El nuevo texto está subrayado.

Sección 23

Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes

Se revisa la sección 23. Para facilitar la lectura, el texto revisado no ha sido subrayado.

Alcance de esta sección

- 23.1 Esta sección se aplica a todos los **contratos** con **clientes**, excepto:
- (a) los acuerdos de **arrendamiento** dentro del alcance de la Sección 20 *Arrendamientos*;
 - (b) **contratos de seguro**;
 - (c) los **instrumentos financieros** y otros derechos u obligaciones contractuales dentro del alcance de la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, la Sección 11 *Instrumentos Financieros*, la Sección 14 *Inversiones en Asociadas* y la Sección 15 *Acuerdos Conjuntos*; e
 - (d) intercambios no monetarios entre entidades en la misma línea de negocios hechos para facilitar ventas a clientes o clientes potenciales.
- 23.2 Un contrato con un cliente puede estar parcialmente dentro del alcance de este párrafo y parcialmente dentro del alcance de otros párrafos del apartado 23.1 (por ejemplo, un acuerdo de arrendamiento que incluya la prestación de servicios). Si la otra sección especifica cómo separar o medir inicialmente cualquier parte del contrato, la entidad deberá aplicar primero los requerimientos de separación o medición de esa sección. En caso contrario, la entidad aplicará esta sección para separar o medir inicialmente esas partes del contrato.

Modelo de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias

- 23.3 Esta sección establece un modelo de reconocimiento de **ingresos de actividades ordinarias** para contabilizar los ingresos procedentes de contratos con clientes. El objetivo del modelo es que la entidad reconozca los ingresos de actividades ordinarias para representar la transferencia de bienes o servicios comprometidos a los clientes por un importe que refleje la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de esos bienes o servicios. Para aplicar el modelo, una entidad deberá seguir los siguientes pasos:
- (a) Paso 1—Identificación del contrato (o contratos) con un cliente (véanse los párrafos 23.6 a 23.15);
 - (b) Paso 2—Identificación de los compromisos en el contrato (véanse los párrafos 23.16 a 23.40);
 - (c) Paso 3—Determinación del precio de la transacción (ver párrafos 23.41 a 23.60);
 - (d) Paso 4—Asignación del precio de la transacción a los compromisos en el contrato (véanse los párrafos 23.61 a 23.74); y
 - (e) Paso 5—Reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) la entidad satisface un **compromiso** (véanse los párrafos 23.75 a 23.101).
- 23.4 Una entidad aplicará esta sección de forma congruente a los contratos con características similares y circunstancias parecidas.
- 23.5 Esta sección especifica la contabilización de un contrato individual con un cliente. Una entidad puede aplicar esta sección a una cartera de contratos (o compromisos) similares si la entidad espera razonablemente que el resultado de hacerlo no difiera significativamente del resultado de aplicar esta sección a los contratos (o compromisos) individuales dentro de esa cartera.

Paso 1—Identificación del contrato (o contratos) con el cliente.

- 23.6 Una entidad aplicará el modelo de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias para contabilizar un contrato con un cliente que esté dentro del alcance de esta sección solo cuando se cumplan todos los criterios siguientes:
- (a) las partes del contrato han aprobado el contrato y se han comprometido a cumplir sus respectivas obligaciones;
 - (b) la entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir;
 - (c) la entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir;
 - (d) el contrato tiene esencia comercial; y
 - (e) es **probable** que la entidad recupere la contraprestación a la que tiene derecho a cambio de los bienes o servicios que se van a transferir al cliente.
- 23.7 El criterio del párrafo 23.6(e) se cumple cuando el cliente tiene la capacidad y la intención de pagar la contraprestación a su vencimiento.
- 23.8 Si un contrato con un cliente cumple los criterios del párrafo 23.6 al inicio, solo se requiere una nueva evaluación si hay indicios de un cambio significativo en los hechos y circunstancias relevantes.
- 23.9 Si un contrato con un cliente no cumple los criterios del párrafo 23.6, la entidad reconocerá inicialmente cualquier contraprestación recibida del cliente como un **pasivo**, y continuará evaluando nuevamente el contrato hasta que se cumplan los criterios.
- 23.10 Una entidad reconocerá la contraprestación inicialmente contabilizada como pasivo de acuerdo con el párrafo 23.9 como ingreso de actividades ordinarias cuando:
- (a) el contrato está completo y se haya recibido toda, o casi toda, la contraprestación comprometida por el cliente y no es reembolsable; o
 - (b) el contrato se termina y la contraprestación recibida no es reembolsable.
- 23.11 Algunos contratos con clientes pueden no tener una duración fija o renovarse automáticamente de forma periódica. Una entidad aplicará esta sección a la duración del contrato (es decir, el periodo contractual) en el que las partes del contrato tienen derechos y obligaciones actuales exigibles, excepto para las opciones de renovación del contrato dentro del alcance del párrafo 23.36.

Combinación de contratos

- 23.12 Una entidad combinará dos o más contratos celebrados al mismo tiempo o casi al mismo tiempo con el mismo cliente (o **partes relacionadas** con el cliente) y contabilizará los contratos como un único contrato si se cumplen uno o más de los siguientes criterios:
- (a) los contratos se negocian como un paquete con un objetivo comercial único;
 - (b) el importe de la contraprestación a pagar en un contrato depende del precio o desempeño del otro contrato; o
 - (c) los bienes o servicios comprometidos en los contratos (o algunos bienes o servicios comprometidos en cada uno de los contratos) son un compromiso único de acuerdo con los párrafos 23.16 a 23.24).

Modificaciones del contrato

- 23.13 La modificación de un contrato es un cambio en el alcance o en el precio (o en ambos) de un contrato que se aprueba por las partes. Una modificación del contrato crea nuevos derechos y obligaciones exigibles o cambia los derechos y obligaciones que ya existen.
- 23.14 Una entidad deberá contabilizar las modificaciones de los contratos de la siguiente manera:
- (a) Si los bienes o servicios restantes son distintos de los bienes o servicios transferidos en la fecha de la modificación del contrato o antes de ella, la entidad contabilizará la modificación del contrato como si se tratara de una rescisión del contrato existente y la creación de un nuevo contrato. El precio de la transacción del nuevo contrato es la suma de:

- (i) la contraprestación incluida en la estimación del precio de la transacción para el contrato existente que no se había reconocido como ingreso de actividades ordinarias; y
 - (ii) la contraprestación comprometida como parte de la modificación del contrato.
 - (b) Si los bienes o servicios restantes son distintos de los bienes o servicios transferidos en la fecha de la modificación del contrato o antes de ella, la entidad contabilizará la modificación del contrato como si se tratara de parte del contrato existente. El efecto que la modificación del contrato tiene sobre el precio de la transacción, y sobre la medida del progreso de la entidad hacia la completa satisfacción del compromiso, se reconocerá como un ajuste de los ingresos de actividades ordinarias en la fecha de la modificación del contrato (es decir, sobre una base acumulativa de recuperación).
- 23.15 Como alternativa al tratamiento establecido en el párrafo 23.14(a) y en lugar de rescindir el contrato existente, una entidad puede optar por contabilizar una modificación del contrato como un contrato separado si:
- (a) la modificación aumenta el alcance del contrato existente a causa de los bienes o servicios adicionales comprometidos que son distintos a los del contrato existente; y
 - (b) la modificación incrementa el precio del contrato existente en un importe de contraprestación que refleja el precio de venta independiente de la entidad de los bienes o servicios adicionales y cualquier ajuste apropiado a ese precio para reflejar las circunstancias de ese contrato.

Paso 2—Identificación de los compromisos del contrato.

- 23.16 Al inicio del contrato, una entidad evaluará los bienes y servicios comprometidos en un contrato con un cliente e identificará cada compromiso de transferencia de un bien o servicio distinto (o un conjunto de bienes o servicios distinto).
- 23.17 Si una entidad va a transferir una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales, la serie se contabilizará como un único compromiso si se cumplen los dos criterios siguientes:
- (a) cada bien o servicio distinto en la serie que la entidad se compromete a transferir al cliente cumpliría los criterios del párrafo 23.8 a satisfacer a lo largo del tiempo; y
 - (b) de acuerdo con los párrafos 23.88 a 23.93, el mismo método se utilizaría para medir el progreso de la entidad hacia la satisfacción completa del compromiso de transferir cada bien o servicio distinto de la serie al cliente.
- 23.18 Un contrato con un cliente generalmente señala de forma explícita los bienes o servicios que una entidad se compromete transferir. Sin embargo, los compromisos pueden estar implícitos en las prácticas comerciales habituales de una entidad, en las políticas publicadas o en declaraciones específicas si éstas crean una expectativa válida en el cliente de que la entidad le transferirá un bien o servicio.
- 23.19 Los compromisos no incluyen las actividades que una entidad debe realizar para cumplir un contrato, a menos que esas actividades transfieran directamente un bien o servicio al cliente (por ejemplo, las actividades de preparación y las tareas administrativas que no transfieren un bien o servicio al cliente).

Distintos bienes o servicios

- 23.20 Un bien o servicio comprometido por una entidad a un cliente es distinto si se cumplen los dos criterios siguientes:
- (a) el cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos que están ya disponibles para él (es decir, el bien o servicio puede ser distinto); y
 - (b) la obligación de la entidad de transferir el bien o el servicio es independiente de otras obligaciones del contrato (véase el párrafo 23.23).
- 23.21 El criterio del párrafo 23.20(a) se cumple para los bienes o servicios que la entidad vende regularmente por separado.
- 23.22 A efectos de aplicar el criterio del párrafo 23.20(a), los recursos fácilmente disponibles son:
- (a) bienes o servicios vendidos por separado (por la entidad o por otra entidad); o
 - (b) bienes o servicios que el cliente ya ha obtenido de la entidad (incluidos los bienes o servicios transferidos al cliente en virtud del contrato) o de otras transacciones o sucesos.

- 23.23 El propósito del criterio del párrafo 23.20(b) es determinar si la naturaleza de la obligación de la entidad, en el contexto del contrato, es transferir el bien o servicio individualmente, en lugar de transferir un elemento o elementos combinados para los que el bien o servicio es un insumo. Los factores que indican que dos o más bienes o servicios comprometidos en el contrato son insumos de un elemento o elementos combinados y, por lo tanto, no son distintos incluyen, entre otros, los siguientes:
- (a) La entidad proporciona un servicio significativo para la integración de los bienes o servicios con otros bienes o servicios comprometidos en el contrato dentro de un grupo de bienes o servicios que representan el producto o productos combinados que el cliente ha contratado. En otras palabras, la entidad está utilizando los bienes o servicios como un recurso para producir o entregar el producto o productos combinados especificado por el cliente. Un producto o productos combinados pueden incluir más de una fase, elemento o unidad. Un ejemplo es un contrato de construcción cuando una entidad proporciona un servicio de integración (o de gestión de contratos) para gestionar y coordinar las distintas tareas de construcción necesarias para la construcción de un **activo**.
 - (b) Uno o más de los bienes o servicios modifican o personalizan, o son modificados o personalizados de forma significativa, por uno o más de los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato. Un ejemplo es un contrato de software cuando una entidad se compromete a proporcionar un software existente y a personalizarlo, si el servicio de personalización lo modifica significativamente.
 - (c) Los bienes o servicios son altamente interdependientes o están fuertemente interrelacionados. 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 una entidad no podría cumplir su compromiso transfiriendo cada uno de los bienes o servicios de forma independiente.
- 23.24 Si un bien o servicio comprometido con un cliente no es distinto, la entidad combinará ese bien o servicio con otros bienes o servicios en el contrato hasta identificar un conjunto de bienes o servicios que sea distinto. En algunos casos, esto dará lugar a que la entidad contabilice todos los bienes o servicios de un contrato como un único compromiso.

Garantías

- 23.25 Una entidad puede ofrecer una garantía en relación con la venta de un producto (ya sea un bien o un servicio).
- 23.26 Si un cliente tiene la opción de adquirir una garantía por separado (es decir, existe la posibilidad de comprar el producto con o sin garantía), la garantía es distinta porque la entidad se compromete a prestar un servicio al cliente además del producto que tiene la funcionalidad descrita en el contrato. En esas circunstancias, una entidad contabilizará la garantía como un compromiso separado de acuerdo con los párrafos 23.16 a 23.24.
- 23.27 Si un cliente no tiene la opción de adquirir una garantía por separado, la entidad contabilizará la garantía de acuerdo con la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*, a menos que:
- (a) la garantía es significativa para el contrato; y
 - (b) la garantía, o parte de ella, proporciona al cliente un servicio adicional al aseguramiento de que el producto cumple con las especificaciones acordadas.
- 23.28 Si se cumplen las condiciones del párrafo 23.27, el servicio que la garantía proporciona al cliente es un compromiso separado. Por ello, la entidad asignará el precio de la transacción al producto y al servicio. Si una garantía proporciona al cliente tanto un servicio como el aseguramiento de que el producto cumple con las especificaciones acordadas, pero una entidad no puede razonablemente contabilizar estos componentes por separado, la entidad contabilizará ambos componentes juntos como un único compromiso.

Pagos iniciales no reembolsables

- 23.29 En algunos contratos, una entidad cargará a un cliente un pago inicial no reembolsable en el comienzo del contrato o en un momento cercano a este. Algunos ejemplos son las tarifas de afiliación en los contratos de socios de gimnasios, las tarifas de establecimiento en algunos contratos de servicios y las tarifas iniciales en algunos contratos de suministro.
- 23.30 A menudo, una tarifa inicial no reembolsable está relacionada con una actividad que la entidad está obligada a realizar para cumplir el contrato, pero esa actividad no transfiere directamente un bien o un servicio al cliente. Si una tarifa inicial no reembolsable está relacionada con la transferencia de un bien o servicio, la entidad evaluará si debe contabilizar el bien o servicio como un compromiso separado de

acuerdo con los párrafos 23.16 a 23.24. En caso contrario, las tarifas iniciales no reembolsables se incluyen en el precio de la transacción y se asignan a los compromisos del contrato.

- 23.31 Una entidad puede cobrar una tarifa no reembolsable que da a los clientes la opción de renovar el contrato en condiciones similares. Estas opciones, que proporcionan a un cliente un derecho material o con importancia relativa identificado de acuerdo con el párrafo 23.32, se contabilizan de acuerdo con el párrafo 23.36, en lugar de como compromisos separados de acuerdo con los párrafos 23.16 a 23.24.

Opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales

- 23.32 En algunos contratos, se concede a los clientes la opción de adquirir bienes o servicios adicionales de forma gratuita o con un descuento. Si la opción proporciona al cliente un derecho material o que tiene importancia relativa que no recibiría sin celebrar ese contrato, la opción da lugar a un compromiso separado que se suma a los demás compromisos del contrato. Si se concede a los clientes la opción de adquirir bienes o servicios adicionales a un precio que refleje los precios de venta independientes de ese bien o servicio, la opción no proporciona al cliente un derecho material o que tiene importancia relativa y no da lugar a un compromiso separado.
- 23.33 Entre las opciones que pueden proporcionar un derecho material o con importancia relativa a los clientes se encuentran los incentivos de ventas, los créditos (o puntos) de premios a los clientes, las opciones de renovación de contratos u otros descuentos en bienes o servicios futuros.
- 23.34 Si una opción proporciona un derecho material o con importancia relativa a un cliente, este cliente está en efecto pagando a la entidad por adelantado por bienes o servicios futuros. En consecuencia, la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias cuando se transfieren esos bienes o servicios futuros o cuando expira la opción.
- 23.35 Una entidad contabilizará una opción que proporcione un derecho material o con importancia relativa a un cliente como un compromiso separado solo cuando el efecto de hacerlo sea significativo para la contabilidad del contrato individual.
- 23.36 Si se concede a un cliente una opción para renovar un contrato en condiciones similares (es decir, proporcionar bienes o servicios que sean similares a los bienes o servicios originales del contrato) y la opción proporciona al cliente un derecho material o con importancia relativa, una entidad no contabilizará la opción como un compromiso separado. En su lugar, una entidad deberá contabilizar un contrato que incluya dicha opción basándose en:
- (a) la duración prevista del contrato (es decir, incluyendo los periodos de renovación previstos); y
 - (b) la correspondiente contraprestación esperada (es decir, la contraprestación que la entidad espera recibir a cambio de los bienes o servicios que la entidad espera proporcionar).

Contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones del agente

- 23.37 Cuando está involucrado un tercero en proporcionar bienes o servicios a un cliente, una entidad determinará si la naturaleza de su compromiso de 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 el tercero (es decir, la entidad actúa como un agente). Una entidad determinará si es un principal o un agente para cada compromiso en un contrato. Un bien o servicio especificado es un bien o servicio distinto (o un conjunto de bienes o servicios) a proporcionar al cliente (véanse los párrafos 23.20 a 23.24).
- 23.38 Una entidad es un principal si:
- (a) es la principal responsable del cumplimiento del compromiso de proporcionar el bien o servicio especificado, incluida la responsabilidad de la aceptabilidad del bien o servicio especificado (por ejemplo, la entidad tiene la responsabilidad principal de que el bien o servicio cumpla las especificaciones del cliente);
 - (b) obtiene el control del bien especificado como **inventario** antes de que se transfiera al cliente (por ejemplo, la entidad tiene riesgo de inventario antes de que el bien especificado se transfiera al cliente);
 - (c) obtiene antes el control del servicio especificado o el derecho al bien o servicio especificado:
 - (i) se transfiere al cliente; o
 - (ii) dirige a otra parte que actúa en nombre de la entidad para que preste el servicio al cliente.

Si no se aplica ninguna de las circunstancias de (a) a (c), la entidad es un agente.

- 23.39 Una entidad que sea principal reconocerá los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho, a cambio del bien o servicio especificado transferido, en la medida que satisfaga su compromiso.
- 23.40 Una entidad que sea agente reconocerá los ingresos de actividades ordinarias por el importe de cualquier tarifa o comisión a la que la entidad espere tener derecho a cambio de organizar la provisión de los bienes o servicios especificados por la otra parte a medida que satisfaga su compromiso. El pago o comisión de una entidad puede ser el importe neto de la contraprestación que la entidad conserva después de pagar a la otra parte la contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios a proporcionar por esa parte.

Paso 3—Determinación del precio de la transacción.

- 23.41 Una entidad considerará los términos del contrato y sus prácticas tradicionales de negocio para determinar el precio de la transacción. El precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros (por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas).
- 23.42 A efectos de determinar el precio de la transacción, una entidad asumirá que los bienes o servicios se transferirán al cliente de acuerdo con el contrato existente y que el contrato no se cancelará, modificará o renovará, excepto en el caso de las opciones de renovación del contrato dentro del alcance del párrafo 23.36.

Contraprestación variable

- 23.43 Si la contraprestación comprometida en un contrato incluye un importe variable (por ejemplo, debido a algunos descuentos, rebajas, reembolsos, penalizaciones o primas por rendimiento), la entidad estimará el importe variable en el precio de la transacción que refleje el importe que se espera que sea exigible, determinado de acuerdo con los párrafos 23.44 a 23.50.
- 23.44 La entidad estimará primero el importe de la contraprestación variable utilizando uno de los siguientes métodos:
- (a) El valor esperado—el valor esperado es la suma de los importes ponderados según su probabilidad en un rango de importes de contraprestación posibles. Un valor esperado puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si una entidad tiene un gran número de contratos con características similares.
 - (b) El importe más probable—el importe más probable es el importe individual más probable en un rango de importes de contraprestaciones posibles (es decir, el desenlace individual más probable del contrato). El importe más probable puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si el contrato tiene solo dos desenlaces posibles (por ejemplo, una entidad logra una prima de desempeño o no la logra).
- 23.45 Una entidad aplicará un método congruente en todo el contrato al estimar el importe de la contraprestación variable. La información que utiliza una entidad para estimar el importe de la contraprestación variable sería habitualmente similar a la información que la gerencia de la entidad utiliza durante el proceso de oferta y propuesta, así como al establecer precios para los bienes o servicios comprometidos con el cliente.
- 23.46 Una entidad incluirá en el precio de la transacción una parte o la totalidad de un importe de contraprestación variable estimado de acuerdo con el párrafo 23.44 solo en la medida en que sea **altamente probable** que este importe sea exigible cuando se resuelva posteriormente la incertidumbre asociada a la contraprestación variable.
- 23.47 Al final de cada **periodo sobre el que se informa**, una entidad actualizará la estimación de la contraprestación variable incluida en el precio de la transacción para reflejar cualquier cambio relevante en las circunstancias. Una entidad contabilizará los cambios en la estimación del precio de la transacción de acuerdo con los párrafos 23.72 y 23.73.

Regalías basadas en las ventas o en el uso

- 23.48 Una entidad no aplicará los párrafos 23.44 a 23.47 a un canon basado en la venta o en el uso proporcionado a cambio de una licencia de propiedad intelectual cuando la licencia de propiedad intelectual sea el elemento único o predominante al que se refiera el canon. En su lugar, la entidad reconocerá los ingresos de

actividades ordinarias de dichos cánones cuando (o a medida que) se produzca el último de los siguientes sucesos:

- (a) tenga lugar la venta o el uso posterior; y
- (b) cuando (o a medida que) el compromiso al que se ha asignado una parte o la totalidad del canon basado en las ventas o en el uso ha sido satisfecho (o parcialmente satisfecho).

Pasivos por reembolsos

- 23.49 Si una entidad recibe una contraprestación de un cliente y espera devolverle una parte o la totalidad de esa contraprestación, la entidad reconocerá como pasivo por devolución el importe de la contraprestación que la entidad espera razonablemente devolver al cliente. Por ejemplo, las condiciones de un contrato de servicios de precio fijo pueden requerir que el cliente pague por adelantado y le proporcionen un reembolso total del importe pagado si no está satisfecho con el servicio en cualquier momento. Al final de cada periodo sobre el que se informa, la entidad actualizará la estimación del pasivo por reembolso (y el precio de la transacción) para reflejar cualquier cambio relevante en las circunstancias. Una entidad contabilizará los cambios en la estimación del precio de la transacción de acuerdo con los párrafos 23.72 y 23.73.
- 23.50 Para contabilizar un pasivo por reembolso relacionado con una venta con derecho a devolución, una entidad aplicará os párrafos 24.51 a 23.56.

Venta con derecho a devolución

- 23.51 En algunos contratos, una entidad transfiere el control de un producto a un cliente y también le concede el derecho a devolver el producto por varias razones (tales como insatisfacción con el producto) y recibe cualquier combinación de lo siguiente:
- (a) un reembolso total o parcial de cualquier contraprestación pagada;
 - (b) un crédito que puede aplicarse contra los importes debidos, o que se deberán a la entidad; y
 - (c) cambiarlo por otro producto.
- 23.52 Los intercambios por los clientes de un producto por otro del mismo tipo, calidad, condición y precio (por ejemplo, un color o talla por otro) no se consideran devolución a efectos de la aplicación de los requerimientos de los párrafos 23.53 a 23.56.
- 23.53 Para contabilizar la transferencia de productos con un derecho de devolución (y para algunos servicios que se proporcionan sujetos a reembolso), una entidad reconocerá lo siguiente:
- (a) ingresos de actividades ordinarias solo para los productos que se espera que no sean devueltos;
 - (b) un pasivo de reembolso por la contraprestación recibida (o por cobrar) por los productos que se espera que sean devueltos; y
 - (c) un activo de reembolso, clasificado como inventario, para los productos que se espera que sean devueltos (y el correspondiente ajuste del costo de las ventas).
- 23.54 Para determinar el importe de la contraprestación que debe reconocerse de acuerdo con el párrafo 23.53(a), la entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias solo en la medida en que sea altamente probable que los productos no sean devueltos. El importe de la contraprestación recibida (o por cobrar) que no se reconozca como ingreso de actividades ordinarias se reconocerá como pasivo por reembolso de acuerdo con el párrafo 23.53(b).
- 23.55 Un activo de reembolso reconocido por una entidad de acuerdo con el párrafo 23.53(c) se medirá inicialmente por el anterior **importe en libros** del producto (por ejemplo, el inventario), menos:
- (a) cualquier costo previsto para recuperar esos productos; y
 - (b) las estimaciones de las posibles disminuciones del valor de esos productos para la entidad (por ejemplo, debido a daños, obsolescencia o disminución de los precios de venta).
- 23.56 Al final de cada periodo sobre el que se informa, la entidad actualizará su evaluación de los productos que se espera que sean devueltos. La entidad:
- (a) reconocerá los cambios en el importe de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos como ajustes del pasivo por reembolso, y viceversa; y
 - (b) reconocerá los ajustes del activo reconocido para los productos que se espera que sean devueltos en el costo de las ventas.

- 23.57 Los contratos en los que un cliente puede devolver un producto defectuoso a cambio de uno que funcione se evaluarán de acuerdo con las guías sobre garantías de los párrafos 23.25 a 23.28.

Valor temporal del dinero

- 23.58 Si el pago se difiere más allá de las condiciones comerciales normales, el acuerdo constituye una operación de financiación (véase el párrafo 11.13). La entidad ajustará el importe comprometido de la contraprestación por los efectos del valor temporal del dinero y reconocerá los ingresos por intereses de acuerdo con la sección 11. La entidad presentará los ingresos por intereses por separado de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes.
- 23.59 Una entidad no necesita ajustar el importe comprometido de la contraprestación por los efectos del valor temporal del dinero si la entidad espera, al inicio del contrato, que el periodo entre el momento en que la entidad transfiere el bien o servicio comprometido a un cliente y el momento en que el cliente paga por ese bien o servicio será de un año o menos.

Contraprestación distinta al efectivo

- 23.60 Para determinar el precio de la transacción para contratos en los que un cliente compromete una contraprestación en una forma distinta al **efectivo**, una entidad medirá la contraprestación distinta al efectivo (o compromiso de contraprestación distinta al efectivo) al **valor razonable**. Si una entidad no puede estimar de forma razonable el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo, la entidad medirá dicha contraprestación de forma indirecta por referencia al precio de venta independiente de los bienes o servicios comprometidos con el cliente (o clase de cliente) a cambio de la contraprestación.

Paso 4—Asignación del precio de la transacción a los compromisos en el contrato

- 23.61 Una entidad asignará el precio de la transacción a cada compromiso identificado en el contrato sobre la base de un precio de venta independiente relativo de acuerdo con los párrafos 23.63 a 23.67, a menos que asigne descuentos o importes variables sobre una base alternativa de acuerdo con los párrafos 23.68 a 23.71.
- 23.62 Los párrafos 23.63 a 23.71 no se aplican si:
- (a) un contrato contiene un único compromiso; o
 - (b) todos los compromisos en un contrato se satisfacen en el mismo momento de acuerdo con el párrafo 23.83.

Sin embargo, el párrafo 23.71 se aplica si una entidad contabiliza una serie de bienes o servicios distintos como un único compromiso de acuerdo con el párrafo 23.17 y la contraprestación comprometida en el contrato incluye un importe variable.

Asignación basada en precios de venta independientes

- 23.63 Una entidad determinará el precio de venta autónomo al inicio del contrato del bien o servicio distinto subyacente a cada compromiso en el contrato y asignará el precio de la transacción en proporción a esos precios de venta autónomos.
- 23.64 El precio de venta autónomo es el precio al que una entidad vendería un bien o servicio comprometido en el contrato por separado a un cliente. La mejor evidencia de un precio de venta independiente es el precio observable de un bien o servicio cuando la entidad lo vende de forma separada en circunstancias similares y a clientes parecidos.
- 23.65 Si un precio de venta independiente no es directamente observable, la entidad deberá estimarlo. Al estimar un precio de venta independiente, la entidad deberá tener en cuenta toda la información que esté razonablemente disponible para la entidad, incluidas las condiciones del mercado, los factores específicos de la entidad y la información sobre el cliente o la clase de cliente. Una entidad aplicará los métodos de estimación de forma congruente cuando se den circunstancias similares.
- 23.66 Los métodos de estimación adecuados incluyen, entre otros, los siguientes:
- (a) Enfoque de evaluación del mercado ajustado—una entidad podría evaluar el mercado en el que vende los bienes y servicios y estimar el precio que un cliente en dicho mercado estaría dispuesto

a pagar por ellos. Ese enfoque puede también incluir la referencia a los precios que los competidores de la entidad han asignado a bienes o servicios similares y el ajuste de esos precios, según sea necesario, para reflejar los costos y márgenes de la entidad.

- (b) Costo esperado más un enfoque de margen: una entidad podría prever sus costos esperados de transferir el bien o servicio comprometido a un cliente y luego agregar un margen apropiado para ese bien o servicio.
 - (c) Enfoque residual: solo si el precio de venta autónomo de un bien o servicio es muy variable o incierto, la entidad puede estimar el precio de venta autónomo por referencia al precio total de la transacción menos la suma de los precios de venta autónomos observables o estimados de otros bienes o servicios comprometidos en el contrato.
- 23.67 Al estimar el precio de venta independiente para la opción de un cliente de adquirir bienes o servicios adicionales identificados de acuerdo con los párrafos 23.32 a 23.36, una entidad reflejará el descuento que el cliente obtendría al ejercer la opción, ajustado para ambos:
- (a) cualquier descuento que el cliente recibiría sin ejercer la opción; y
 - (b) la probabilidad de que la opción sea ejercida.

Asignación de un descuento

- 23.68 Un cliente recibe un descuento si la suma de los precios de venta independientes de los bienes o servicios comprometidos en el contrato supera la contraprestación comprometida.
- 23.69 La entidad asignará un descuento a todo el contrato sobre la base de un precio de venta independiente relativo, a menos que esta base no represente el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente. En ese caso, la entidad asignará el descuento utilizando un método que refleje dicho importe.

Asignación de la contraprestación variable

- 23.70 Una entidad asignará la contraprestación variable en el precio de una transacción todo el contrato sobre la base de un precio de venta independiente relativo, a menos que esta base no represente el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente. En ese caso, la entidad asignará la contraprestación variable utilizando un método que refleje dicho importe.
- 23.71 Una entidad asignará la contraprestación variable en el precio de una transacción a todos los bienes o servicios distintos comprometidos en una serie de bienes o servicios distintos que formen parte de un único compromiso de acuerdo con el párrafo 23.17, a menos que esta base no represente el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente. En ese caso, la entidad asignará la contraprestación variable utilizando un método que refleje dicho importe.

Cambios en el precio de la transacción

- 23.72 Tras el inicio del contrato, la estimación de la entidad sobre el importe de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de la transferencia de bienes o servicios puede cambiar. Por ejemplo, una entidad actualiza su estimación de la contraprestación variable incluida en el precio de la transacción para reflejar cualquier cambio relevante en las circunstancias.
- 23.73 Para contabilizar los cambios en la estimación del precio de la transacción, una entidad asignará cualquier cambio a los compromisos en el contrato sobre la misma base que al inicio de este. Por consiguiente, una entidad no reasignará el precio de la transacción para reflejar los cambios en los precios de venta independientes después del inicio del contrato. Los importes asignados a un compromiso que ha sido satisfecho se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias, o como una reducción de los ingresos de actividades ordinarias, en el periodo en el que cambie la estimación del precio de la transacción.
- 23.74 Un cambio en el precio de la transacción como resultado de una modificación del contrato surge de una negociación separada y posterior entre las partes del contrato que cambia los derechos y obligaciones ejecutables de esas partes. Dicho cambio se contabilizará de acuerdo con los párrafos 23.13 a 23.15.

Paso 5—Reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) la entidad satisface un compromiso

- 23.75 Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) la entidad satisfaga un compromiso de transferir un bien o servicio o un conjunto de bienes o servicios a un cliente. Un bien o servicio se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese bien o servicio.
- 23.76 Para cada compromiso identificado de acuerdo con los párrafos 23.16 a 23.24, una entidad determinará al inicio del contrato si el compromiso se satisface a lo largo del tiempo (de acuerdo con los párrafos 23.78 a 23.82) o se satisface en un momento dado (de acuerdo con los párrafos 23.83 a 23.87).
- 23.77 Los bienes o servicios son activos, incluso si solo lo son de forma momentánea, cuando se reciben y utilizan (como en el caso de muchos servicios). El control de un activo se refiere a la capacidad de dirigir el uso y obtener sustancialmente todos los beneficios económicos restantes que puedan surgir del activo.

Compromisos satisfechos a lo largo del tiempo

- 23.78 Una entidad transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo, y por lo tanto satisface un compromiso a lo largo del tiempo, si se cumple uno de los siguientes criterios:
- (a) el cliente recibe y consume los beneficios de la actuación de la entidad a medida que ésta la realiza (por ejemplo, servicios rutinarios o recurrentes como un servicio de limpieza);
 - (b) el trabajo que la entidad ha realizado hasta la fecha no necesitaría volver a realizarse sustancialmente si otra entidad cumpliera el resto del compromiso con el cliente (por ejemplo, un contrato de logística de carga);
 - (c) la actuación de la entidad crea o mejora un activo del que el cliente obtiene el control a medida que se crea o mejora el activo (por ejemplo, en el caso de un contrato de construcción en el que el cliente controla la obra en curso); o
 - (d) la actuación de la entidad crea un activo que no puede ser fácilmente redirigido a otro cliente y el cliente está obligado a compensar a la entidad por el trabajo realizado hasta la fecha (véanse los párrafos 23.79 a 23.82).
- 23.79 Un activo creado por la actuación de una entidad no puede ser fácilmente redirigido a otro cliente si:
- (a) para vender el activo en su estado final, la entidad reconocería una pérdida significativa o incurriría en costos significativos para reelaborar el activo (por ejemplo, si un activo fue altamente personalizado para un cliente en particular); o
 - (b) existen restricciones contractuales sustanciales que impiden a la entidad vender el activo a otro cliente durante la creación o mejora de ese activo (por ejemplo, si la entidad está legalmente obligada a vender el activo al cliente).
- 23.80 La evaluación de si un activo puede ser fácilmente redirigido a un cliente se realiza al inicio del contrato. La nueva evaluación de si un activo puede ser fácilmente redirigido a un cliente se producirá solo si hay una modificación del contrato que cambie sustancialmente el compromiso.
- 23.81 Una obligación de un cliente de compensar a una entidad por el trabajo realizado hasta la fecha puede surgir de los términos específicos del contrato o de las leyes que se aplican a dicho contrato. Existe una obligación de un cliente de compensar a la entidad si ésta tiene:
- (a) un derecho actual e incondicional al pago de los trabajos realizados hasta la fecha; o
 - (b) un derecho ejecutable para exigir o retener el pago por el trabajo realizado hasta la fecha si el contrato se rescindiera antes de su finalización por razones distintas al incumplimiento de la entidad de lo comprometido.
- 23.82 El importe que compensaría a una entidad por el trabajo realizado hasta la fecha sería un importe que se aproximara al precio de venta de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha (por ejemplo, la recuperación del costo incurrido por la entidad para satisfacer el compromiso más un margen de beneficio razonable).

Compromisos satisfechos en un momento dado

- 23.83 Si un compromiso no se cumple a lo largo del tiempo, una entidad satisface el compromiso en un momento dado. Para determinar el momento en que un cliente obtiene el control de un activo comprometido, la

entidad deberá considerar los indicadores de la transferencia de control, que incluyen, pero no se limitan a, los siguientes:

- (a) la entidad tiene un derecho presente al pago del activo;
- (b) el cliente tiene la titularidad legal del activo;
- (c) el cliente tiene la posesión física del activo;
- (d) el cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo; y
- (e) el cliente ha aceptado el activo (véanse los párrafos 23.86 a 23.87).

23.84 La existencia o ausencia de un indicador del párrafo 23.83 no determina si se ha transferido el control de un activo comprometido. Por ejemplo, una entidad puede retener la titularidad legal de un activo que controla un cliente como protección contra la falta de pago del cliente. Por el contrario, en un acuerdo de consignación, la otra parte (por ejemplo, un comerciante o distribuidor) tiene la posesión física de un producto que una entidad controla. Una entidad no reconocerá ingresos de actividades ordinarias en el momento de la entrega de un producto a un tercero si el producto entregado se mantiene en depósito.

23.85 Indicadores de que un acuerdo es un acuerdo de depósito incluyen, pero no se limitan a los siguientes:

- (a) el producto está controlado por la entidad hasta que ocurra un suceso especificado, tal como la venta del producto a un cliente del distribuidor o hasta que venza un periodo especificado;
- (b) la entidad es capaz de requerir la devolución del producto o transferirlo a un tercero (tal como otro distribuidor); y
- (c) el distribuidor no tiene una obligación incondicional de pagar el producto (aunque puede se le puede requerir pagar un depósito).

Aceptación del cliente

23.86 Las cláusulas de aceptación del cliente permiten a éste cancelar un contrato o requerir que una entidad tome acciones para remediar que un bien o servicio no cumpla las especificaciones acordadas. Si un contrato incluye una cláusula de aceptación por parte del cliente, la entidad deberá considerar el efecto de la cláusula al evaluar cuándo el cliente obtiene el control del activo.

23.87 Si una entidad puede determinar objetivamente (es decir, determinar sobre la base de la información disponible para la entidad) que el control de un bien o servicio se ha transferido al cliente de acuerdo con las especificaciones acordadas en el contrato, entonces la aceptación del cliente es una formalidad que no afectaría a la determinación de la entidad de cuándo el cliente ha obtenido el control del bien o servicio. Sin embargo, si una entidad no puede determinar de forma objetiva que el bien o servicio proporcionado al cliente reúne las especificaciones acordadas en el contrato, entonces la entidad no podría concluir que el cliente ha obtenido el control hasta que la entidad reciba la aceptación del cliente.

Medición del progreso hacia la completa satisfacción de un compromiso

23.88 Para cada compromiso satisfecho a lo largo del tiempo, de acuerdo con los párrafos 23.78 a 23.82, la entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo, midiendo su progreso hacia la completa satisfacción de ese compromiso.

23.89 Una entidad seleccionará un método para medir el progreso que represente el rendimiento de la entidad en la transferencia del control de los bienes o servicios comprometidos a un cliente (es decir, la satisfacción del compromiso). Una entidad aplicará un único método para medir el progreso de cada compromiso satisfecho a lo largo del tiempo y aplicará ese método de forma congruente a los compromisos similares que se encuentren en circunstancias parecidas.

23.90 Al final de cada periodo sobre el que se informa, una entidad volverá a medir su progreso hacia la completa satisfacción de un compromiso cumplido a lo largo del tiempo y actualizará su medida de progreso. Tales cambios en la medida del progreso de una entidad se contabilizarán como un cambio en la **estimación contable** de acuerdo con los párrafos 10.14C a 10.18.

23.91 Al determinar un método para medir el progreso, la entidad deberá considerar la naturaleza del bien o servicio que la entidad transferirá al cliente. Los métodos apropiados para medir el progreso incluyen métodos que reconocen los ingresos de actividades ordinarias basados en:

- (a) medidas del valor para el cliente de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha en relación con los bienes o servicios restantes que deben transferirse en virtud del contrato (denominados métodos de producto); y

- (b) los esfuerzos o insumos de la entidad para la satisfacción de un compromiso en relación con el total de insumos esperados para satisfacer el compromiso (denominados métodos de recursos).
- 23.92 Los métodos más comunes, y las circunstancias en las que pueden ser apropiados, incluyen:
- (a) un método de producto basado en el examen del trabajo realizado, cuando las encuestas proporcionan una medida objetiva del rendimiento de la entidad hasta la fecha;
 - (b) un método de producto basado en las unidades entregadas, cuando cada elemento transfiere una cantidad igual de valor al cliente en el momento de la entrega;
 - (c) un método de producto basado en el tiempo transcurrido, cuando el control de los bienes o servicios se transfiere uniformemente a lo largo del tiempo;
 - (d) un método de recursos basado en el tiempo transcurrido, cuando los esfuerzos o recursos de una entidad se gastan de manera uniforme a lo largo del periodo de ejecución; y
 - (e) un método de recursos basado en los costos incurridos, cuando existe una relación entre los costos incurridos y la transferencia del control de los bienes o servicios a un cliente.
- 23.93 Si una entidad tiene derecho a una contraprestación de un cliente por un importe que se corresponde directamente con el valor para el cliente del trabajo de la entidad hasta la fecha (por ejemplo, un contrato de servicios en el que una entidad factura un importe fijo por cada hora de servicio prestado), la entidad puede reconocer los ingresos de actividades ordinarias por el importe al que tiene derecho a facturar.

Licencias

- 23.94 Una licencia establece los derechos de un cliente sobre la propiedad intelectual de una entidad (como las aplicaciones informáticas, la tecnología, las marcas, las patentes, las franquicias, la música y las películas cinematográficas).
- 23.95 Si un contrato con un cliente incluye un compromiso de conceder una licencia (o licencias) además de otros bienes o servicios, la entidad aplicará los párrafos 23.16 a 23.24 para identificar cada uno de los compromisos en el contrato. Si el compromiso de conceder una licencia no se distingue de los demás bienes o servicios en el contrato, la entidad aplicará los párrafos 23.75 a 23.87 para determinar si el compromiso (que incluye la licencia) se satisface a lo largo del tiempo o en un momento determinado. Si el compromiso de conceder una licencia es distinto de los demás bienes o servicios en el contrato, la entidad aplicará los párrafos 23.96 a 23.101 para determinar si el compromiso se satisface a lo largo del tiempo o se satisface en un momento dado.
- 23.96 Para determinar si el compromiso de conceder una licencia se satisface a lo largo del tiempo o se satisface en un momento dado, la entidad considerará si la naturaleza del compromiso de la entidad al conceder la licencia proporciona al cliente una de las dos cosas:
- (a) un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad, tal como evolucione a lo largo del periodo de licencia; o
 - (b) un derecho a utilizar la propiedad intelectual de la entidad, según se encuentre en el momento de concesión de la licencia.
- 23.97 Una licencia proporciona a un cliente un derecho de acceso a la propiedad intelectual de una entidad si ésta espera realizar actividades que:
- (a) afectará significativamente al beneficio que el cliente obtiene de la propiedad intelectual al cambiar la esencia de ésta; o
 - (b) podría afectar significativamente al beneficio que el cliente obtiene de la propiedad intelectual al exponerlo directamente a cualquier efecto positivo o negativo de esas actividades.
- 23.98 Las actividades esperadas de una entidad pueden estar incluidas en los términos de un contrato o surgir de aquellas actividades que el cliente espera razonablemente que la entidad realice. La evaluación de si una licencia proporciona a un cliente un derecho de acceso a la propiedad intelectual de una entidad no incluirá las actividades que den lugar a la transferencia de un bien o servicio al cliente, ya que esas actividades se producen.
- 23.99 Las actividades que cambian la esencia de la propiedad intelectual incluyen actividades que cambian el diseño, el contenido o la capacidad de la propiedad intelectual para realizar una función o tarea (por ejemplo, actividades de desarrollo que cambian el contenido sobre el que el cliente tiene derechos). Las actividades que exponen al cliente a los efectos positivos o negativos de esas actividades incluyen las actividades que apoyan o mantienen el valor de la propiedad intelectual (por ejemplo, las actividades en curso que mantienen el valor de la marca sobre la que el cliente tiene derechos).

- 23.100 Si se cumplen los criterios del párrafo 23.97, el compromiso de conceder una licencia se satisface a lo largo del tiempo porque un cliente recibe y consume los beneficios de la actuación de la entidad de proporcionar acceso a su propiedad intelectual a medida que ésta actúa. Una entidad aplicará los párrafos 23.88 a 23.93 para seleccionar un método apropiado para medir su progreso hacia la completa satisfacción de ese compromiso.
- 23.101 Si no se cumplen los criterios del párrafo 23.97, la licencia proporciona al cliente un derecho de uso de la propiedad intelectual de la entidad tal y como existe en el momento en que se concede la licencia. Entre los tipos de licencias que suelen proporcionar a los clientes un derecho de uso de la propiedad intelectual de una entidad se encuentran las licencias relativas a los programas informáticos, los compuestos biológicos o las fórmulas de los medicamentos y los contenidos de los medios de comunicación terminados (por ejemplo, las películas cinematográficas, los programas de televisión y las grabaciones musicales). Una entidad aplicará el párrafo 23.83 a 23.87 para determinar el momento concreto en el cual se transfiere la licencia al cliente. El ingreso de actividades ordinarias no puede reconocerse, en el caso de 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.

Costos del contrato

Costos de obtener un contrato

- 23.102 Una entidad puede incurrir en costos en su esfuerzo por obtener un contrato con un cliente. Una entidad reconocerá dichos costos como un activo si:
- (a) los costos no habrían sido incurridos por la entidad si no se hubiera obtenido el contrato (por ejemplo, una comisión de venta por pagar al obtener un contrato); y
 - (b) se espera recuperar los costos.
- 23.103 Si una entidad no puede identificar si los costos para obtener un contrato cumplen los criterios del párrafo 23.102 sin un costo o esfuerzo desproporcionado, la entidad reconocerá dichos costos como un **gasto** cuando se incurra en ellos.
- 23.104 Los costos de obtener un contrato en los que se habría incurrido independientemente de si se obtuvo el contrato o no, se reconocerán como un gasto cuando tengan lugar, a menos que sean explícitamente imputables al cliente, con independencia de si se ha obtenido o no dicho contrato.
- 23.105 Una entidad puede reconocer los costos para obtener un contrato que cumplan los criterios del párrafo 23.102 como un gasto cuando se incurra en ellos si el periodo de amortización de los activos que la entidad habría reconocido de otro modo es de un año o menos.

El costo del cumplimiento de un contrato

- 23.106 Una entidad contabilizará los costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente de acuerdo con la sección pertinente de esta Norma para esos costos (por ejemplo, la Sección 13 *Inventarios*, la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*, la Sección 18 *Activos Intangibles distintos de la Plusvalía*).
- 23.107 Si los costos incurridos en el cumplimiento de un contrato no están dentro del alcance de otra sección de esta Norma, una entidad reconocerá esos costos como un activo si:
- (a) los costos se relacionan directamente con un contrato o con un contrato anticipado que la entidad puede identificar específicamente (por ejemplo, los costos directos de un contrato específico anticipado);
 - (b) los costos generan o mejoran recursos de la entidad que se utilizarán para satisfacer (o para continuar satisfaciendo) compromisos en el futuro; y
 - (c) se espera recuperar los costos.
- 23.108 Un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 23.107 da lugar a recursos que la entidad utilizará para satisfacer los compromisos futuros en el contrato. Por el contrario, los costos relacionados con los compromisos satisfechos (o parcialmente satisfechos) se reconocerán como gastos en el momento en que se produzcan, ya que esos costos están relacionados con el rendimiento pasado.

Medición posterior al reconocimiento

- 23.109 Tras el **reconocimiento** inicial, la entidad medirá los activos reconocidos de acuerdo con el párrafo 23.102 o 23.107 al costo menos la **amortización** acumulada y cualquier **pérdida por deterioro de valor acumulada**.
- 23.110 Un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 23.102 o 23.107 se amortizará de acuerdo con el patrón de transferencia y reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias de los bienes o servicios a los que se refiere el activo.
- 23.111 Si se ha reconocido un activo de acuerdo con el párrafo 23.102 o 23.107, la entidad seguirá la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos* para reconocer y medir el deterioro de valor del activo. Sin embargo, la entidad aplicará el párrafo 23.112 en lugar de los párrafos 27.11 a 27.20 para estimar el **importe recuperable** de dicho activo.
- 23.112 El importe recuperable de un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 23.102 o 23.107 es:
- (a) el importe pendiente de la contraprestación que la entidad espera recibir a cambio de los bienes o servicios con los que se relaciona el activo; menos
 - (b) los costos relacionados directamente con la provisión de esos bienes o servicios y que no se han reconocido como gastos.
- 23.113 Al aplicar el párrafo 23.112(a), la entidad determinará el importe de la contraprestación que espera recibir ajustando el precio de la transacción por cualquier contraprestación recibida hasta la fecha y los efectos del riesgo crediticio del cliente.

Saldos del contrato

- 23.114 Cuando una de las partes de un contrato haya cumplido, una entidad presentará el contrato en el **estado de situación financiera** como un **activo del contrato** o un **pasivo del contrato**, dependiendo de la relación entre:
- (a) desempeño de la entidad en la transferencia de bienes o servicios al cliente; y
 - (b) el pago del cliente.
- 23.115 Si una entidad ha recibido una contraprestación (o la contraprestación es exigible) del cliente antes de que la entidad transfiera un bien o servicio al cliente, la entidad reconocerá un pasivo contractual cuando se realice el pago o el pago sea debido (lo que ocurra antes). Un pasivo del contrato es la obligación que tiene una entidad de transferir bienes o servicios a un cliente del que la entidad ha recibido ya una contraprestación (o el importe es exigible) del cliente. Cuando (o a medida que) la entidad transfiera esos bienes o servicios al cliente, dará de baja el pasivo del contrato (o la parte del pasivo del contrato que corresponda) y reconocerá los ingresos de actividades ordinarias, de acuerdo con los párrafos 23.75 a 23.93.
- 23.116 Si una entidad transfiere un bien o servicio a un cliente antes de que éste pague la contraprestación (o antes de que el pago sea exigible), la entidad reconocerá un activo por contrato, excluyendo cualquier importe presentado como cuenta por cobrar. Un activo del contrato es el derecho de una entidad a una contraprestación a cambio de bienes o servicios que la entidad ha transferido a un cliente, siempre que ese derecho esté condicionado a algo distinto del paso del tiempo (por ejemplo, que la entidad transfiera otros bienes o servicios comprometidos en el contrato). Cuando el cliente pague la contraprestación (o ésta sea exigible), la entidad dará de baja el activo del contrato. Una entidad evaluará el deterioro de valor de un activo contractual, y reconocerá cualquier pérdida por deterioro, de acuerdo con la Sección 11.
- 23.117 Una cuenta por cobrar es el derecho incondicional de una entidad a recibir una contraprestación. Un derecho a contraprestación no está condicionado si solo se requiere el paso del tiempo para que sea exigible el pago de esa contraprestación. Por ejemplo, una entidad reconocería una cuenta por cobrar si tiene un derecho presente al pago, aun cuando ese importe pueda estar sujeto a reembolso en el futuro.
- 23.118 Una entidad presentará por separado los activos contractuales y las cuentas por cobrar.

Derechos de clientes no ejercitados

- 23.119 Cuando una entidad recibe un pago inicial no reembolsable que da al cliente el derecho a recibir un bien o servicio en el futuro (por ejemplo, una tarjeta regalo), esto da lugar a un pasivo contractual. Sin embargo, los clientes pueden no ejercer todos sus derechos contractuales. Esos derechos no ejercidos se denominan, a menudo, ganancias por derechos de clientes no ejercidos.

- 23.120 Si una entidad espera tener derecho a un importe por una ganancia por derechos de clientes no ejercidos en un pasivo del contrato, reconocerá el importe esperado de dicha ganancia por derechos de clientes no ejercidos como ingreso de actividades ordinarias en proporción al patrón que siga el cliente cuando se le transfieran dichos bienes o servicios futuros. Si una entidad no espera tener derecho a un importe por una ganancia por derechos de clientes no ejercidos, reconocerá el importe esperado de la mencionada ganancia por derechos de clientes no ejercidos como ingreso de actividades ordinarias cuando la probabilidad de que el cliente ejerza sus derechos restantes pase a ser remota.

Información a Revelar

- 23.121 Una entidad revelará los ingresos de actividades ordinarias que haya reconocido de los contratos con clientes desglosados por categorías, mostrando por separado, como mínimo, los ingresos de actividades ordinarias procedentes de:
- (a) venta de bienes;
 - (b) la prestación de servicios;
 - (c) regalías;
 - (d) comisiones; y
 - (e) otros tipos significativos de ingresos procedentes de contratos con clientes.
- 23.122 A menos que los importes se presenten por separado en el **estado del resultado integral** mediante la aplicación de otras secciones de esta Norma, una entidad revelará el importe de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas (mediante la aplicación de la Sección 9) para el periodo sobre el que se informa sobre cualquier cuenta por cobrar o activo contractual que surja de los contratos de una entidad con clientes, que la entidad revelará por separado de las pérdidas por deterioro del valor de otros contratos para el periodo sobre el que se informa.
- 23.123 Una entidad revelará:
- (a) los saldos de apertura y cierre de las cuentas por cobrar, activos del contrato y pasivos del contrato procedentes de contratos con clientes, si no se presentan o revelan por separado;
 - (b) los ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el periodo sobre el que se informa que se incluyeron en el saldo del pasivo del contrato al comienzo del periodo; y
 - (c) ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el periodo sobre el que se informa procedentes de compromisos satisfechos o parcialmente satisfechos en periodos anteriores (por ejemplo, cambios en las estimaciones de la contraprestación variable).
- 23.124 Una entidad revelará información sobre sus compromisos en contratos con clientes, incluyendo una descripción de:
- (a) cuándo suele satisfacer la entidad sus compromisos (por ejemplo, en el momento del envío, de la entrega, a medida que se prestan los servicios o al finalizarlos);
 - (b) las condiciones de pago significativas (por ejemplo, cuándo vence normalmente el pago, si el contrato incluye una operación de financiación y si el importe de la contraprestación es variable);
 - (c) las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares; y
 - (d) los tipos de garantías y obligaciones relacionadas.
- 23.125 En el caso de los compromisos que una entidad satisface a lo largo del tiempo, la entidad revelará los métodos que ha utilizado para reconocer los ingresos de actividades ordinarias—por ejemplo, una descripción de los métodos de producto o los métodos de recursos utilizados y la forma en que se aplican dichos métodos
- 23.126 Una entidad proporcionará una explicación cuantitativa o cualitativa de la importancia de los compromisos no satisfechos y de cuándo se espera que se satisfagan. Sin embargo, una entidad no necesita revelar dicha información para un compromiso si se cumple alguna de estas condiciones:
- (a) el compromiso es parte de un contrato que tiene una duración inicialmente esperada de un año o menos; o
 - (b) la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias a partir de la satisfacción del compromiso de acuerdo con el párrafo 23.93.
- 23.127 Una entidad revelará:

- (a) los saldos de cierre de los activos reconocidos por los costos incurridos para obtener o cumplir un contrato con un cliente (de acuerdo con los párrafos 23.102 y 23.107), por categoría principal de activo (por ejemplo, costos para obtener contratos con clientes, costos de precontratos y costos de elaboración del contrato); y
 - (b) el importe de amortización y cualquier pérdida por deterioro de valor reconocida en el periodo sobre el que se informa.
- 23.128 Si una entidad opta por utilizar las opciones del párrafo 23.59 (no realizar ningún ajuste por el valor temporal del dinero) o del párrafo 23.105 (costos de obtención de un contrato), la entidad revelará este hecho.
- 23.129 Si una entidad reconoce los costos para obtener un contrato como gastos cuando se incurre en ellos porque es incapaz de identificar si esos costos cumplen los criterios del párrafo 23.102 sin un costo o esfuerzo desproporcionado, la entidad revelará ese hecho y las razones por las que la identificación de los costos que cumplen los criterios del párrafo 23.102 implicaría un costo o esfuerzo desproporcionado.