

Julio de 2015

Proyecto de Norma PN/2015/6

# Aclaraciones a la NIIF 15

Recepción de comentarios hasta el 28 de octubre de 2015

IASB<sup>®</sup>

 IFRS<sup>®</sup>

## **Aclaraciones a la NIIF 15**

*Recepción de comentarios hasta el 28 de octubre de 2015*

Exposure Draft ED/2015/6 *Clarifications to IFRS 15* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received before being issued in final form. Comments need to be received by **28 October 2015** and should be submitted in writing to the address below or electronically using our 'Comment on a proposal' page.

All comments will be on the public record and posted on our website unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your personal data.

**Disclaimer:** the IASB, 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.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

**Copyright © 2015 IFRS Foundation®**

**All rights reserved.** Copies of the Exposure Draft may only be made for the purpose of preparing comments to the IASB provided that such copies are for personal or internal use, are not sold or otherwise disseminated, acknowledge the IFRS Foundation's copyright and set out the IASB's address in full.

Except as permitted above 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 International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB 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 the Exposure Draft *Clarifications to IFRS 15* and related material contained in this publication 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 the 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**

*Recepción de comentarios hasta el 28 de octubre de 2015*

El Proyecto de Norma PN/2015/6 *Aclaraciones a la NIIF 15* se publica por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) únicamente para recibir comentarios. Las propuestas podrán modificarse a la luz de los comentarios recibidos antes de emitirse de forma definitiva. La fecha límite para recibir comentarios es el **28 de octubre de 2015** los cuales deben enviarse por escrito a la dirección indicada a continuación o por vía electrónica utilizando la página de "Comment on a proposal".

Todos los comentarios se pondrán en conocimiento del público y se colocarán en nuestro sitio web a menos que quien responda solicite confidencialidad. Estas solicitudes normalmente no se concederán a menos que las sustenten buenas razones, tales como confidencialidad comercial. Por favor, visite nuestro sitio web para obtener detalles sobre estos aspectos y cómo utilizamos sus datos personales.

**Descargo de responsabilidad:** el IASB, 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 Internacionales de Información Financiera (incluidas las Normas Internacionales de Contabilidad y las Interpretaciones SIC y CINIIF), los Proyectos de Norma y las demás publicaciones del IASB o de la Fundación IFRS son propiedad de la Fundación IFRS.

**Copyright © 2015 IFRS Foundation®**

**Todos los derechos reservados.** Pueden realizarse copias de este Proyecto de Norma únicamente a efectos de preparar comentarios a enviar al IASB siempre que estas copias sean para uso personal o interno y que no sean vendidas o difundidas de otra forma y que en cada copia se reconozcan los derechos de autor de la Fundación IFRS y la dirección completa del IASB.

A excepción del mencionado permiso, ninguna parte de estas publicaciones 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 o recuperación de información, sin el permiso previo, por escrito, de la Fundación IFRS.

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera y las demás publicaciones del IASB es el publicado por el IASB en el idioma inglés. Se pueden obtener copias en la Fundación IFRS. Para cuestiones relativas a derechos de propiedad y copia, 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 Proyecto de Norma *Aclaraciones a la NIIF 15* y del material relacionado contenido en esta publicación ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son propiedad 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>INTRODUCCIÓN</b>	<b>6</b>
<b>INVITACIÓN A COMENTAR</b>	<b>7</b>
<b>[PROYECTO] MODIFICACIONES A LA NIIF 15 INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES</b>	<b>10</b>
<b>[PROYECTO] MODIFICACIONES A LOS EJEMPLOS ILUSTRATIVOS DE LA NIIF 15 INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES</b>	<b>18</b>
<b>APROBACIÓN POR EL CONSEJO DEL PROYECTO DE NORMA ACLARACIONES A LA NIIF 15 PUBLICADO EN JULIO DE 2015</b>	<b>34</b>
<b>FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DEL PROYECTO DE NORMA ACLARACIONES A LA NIIF 15</b>	<b>35</b>
<b>OPINIÓN ALTERNATIVA</b>	<b>56</b>

## Introducción

---

En mayo de 2014, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y el emisor nacional de normas de los EE.UU., el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB), emitieron conjuntamente una Norma nueva sobre ingresos de actividades ordinarias—NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes* y el Tema 606 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*. Después de emitir la Norma nueva sobre ingresos de actividades ordinarias, el IASB y el FASB (conjuntamente los "Consejos") formaron un Grupo de Recursos de Transición (GRT) para el Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias para apoyar la implementación de la Norma. Uno de los objetivos del GRT es informar a los Consejos sobre las cuestiones de implementación que ayudarían a los Consejos a determinar qué acciones, si procede, deben tomarse para abordar esas cuestiones. La información sobre los objetivos, composición y procedimientos operativos del GRT están disponibles en el sitio web del IASB en [go.ifrs.org/RTRG](http://go.ifrs.org/RTRG).

Desde su formación, el GRT se ha reunido cinco veces para analizar las cuestiones propuestas por los interesados con respecto a la implementación de la Norma nueva sobre ingresos de actividades ordinarias. El GRT se reúne en público y los documentos de la agenda, las actas e informes de las reuniones que resumen las cuestiones tratadas, así como los próximos pasos a seguir están disponibles en el sitio web del IASB [go.ifrs.org/RTRG-meetings](http://go.ifrs.org/RTRG-meetings).

La gran mayoría de las cuestiones tratadas por el GRT han sido resueltas sin la emisión de normas. Sin embargo, los análisis del GRT sobre cinco temas indicaron diferencias de opinión potenciales sobre cómo implementar los requerimientos de la Norma nueva sobre ingresos de actividades ordinarias. Por consiguiente, esos temas se identificaron como que requieren la consideración de 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) las licencias;
- (d) la cobrabilidad; y
- (e) la medición de las contraprestaciones distintas al efectivo.

Además, los Consejos recibieron solicitudes de algunos interesados de soluciones prácticas con respecto a lo siguiente:

- (a) la contabilización de las modificaciones de un contrato que tengan lugar antes de la transición a la Norma nueva sobre ingresos de actividades ordinarias;
- (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 Norma nueva sobre ingresos de actividades ordinarias; y
- (c) la evaluación de si un impuesto sobre ventas (o un impuesto similar) se cobra en nombre de un tercero.

Los Consejos analizaron los cinco temas y las soluciones prácticas posibles y decidieron proponer modificaciones específicas a la Norma nueva sobre ingresos de actividades ordinarias. El IASB decidió proponer aclaraciones con respecto a la identificación de las obligaciones de desempeño, las contraprestaciones del principal frente a las contraprestaciones del agente y las licencias. El IASB concluyó que no era necesario modificar la NIIF 15 con respecto a la cobrabilidad o la medición de las contraprestaciones distintas al efectivo. Con respecto a las soluciones prácticas, el IASB decidió proponer exenciones de transición para contratos modificados y contratos completados.

El FASB decidió proponer modificaciones más amplias al Tema 606 para aclarar los requerimientos sobre los cinco temas. El FASB también decidió proponer una exención de transición similar para contratos modificados y, en lugar de aplicar los requerimientos del Tema 606, una opción de presentar todos los impuestos por ventas por el neto. El FASB decidió proponer una exención de transición para los contratos completados.

Para alcanzar sus conclusiones de proponer modificaciones aclaratorias y 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 la entidades a implementar la NIIF 15, pero, al mismo tiempo, no crear un nivel de incertidumbre sobre la Norma 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. Con estas consideraciones más amplias en mente, el IASB consideró si, y cómo, aclarar mejor los requerimientos concretos de la NIIF 15 en este momento.

Debido a las decisiones distintas tomadas, el IASB y el FASB han publicado Proyectos de Norma separados. En mayo de 2015 el FASB publicó *Propuesta de Actualización de Normas de Contabilidad: Identificación de Obligaciones de*

*Desempeño y Licencias.* El FASB espera publicar una Propuesta de Actualización (o actualizaciones) de Normas de Contabilidad a finales de 2015 relacionada con sus aclaraciones propuestas sobre las contraprestaciones del principal frente a las del agente, cobrabilidad, medición de las contraprestaciones distintas al efectivo y soluciones prácticas relacionadas con la transición y presentación de los impuestos por ventas. Aunque en algunos casos los Consejos han decidido proponer aclaraciones a los mismos temas, la redacción de las aclaraciones propuestas no es (o no se espera que lo sea) la misma con la excepción de las propuestas con respecto a las contraprestaciones del principal frente a las contraprestaciones del agente. Los Fundamentos de las Conclusiones de este Proyecto de Norma señalan cuándo el IASB ha identificado circunstancias en las que surgen diferencias en los resultados como consecuencia de decisiones diferentes por parte de los Consejos.

El IASB es de la opinión de que la aplicación del juicio es un aspecto necesario y deseable de la representación fiel de las transacciones que generan ingresos de actividades ordinarias de una entidad. Por consiguiente, las aclaraciones propuestas no pretenden eliminar la necesidad del juicio al aplicar la NIIF 15. Más bien, tienen intención de aclarar los principios y las guías de la Norma para ayudar a la aplicación congruente del juicio.

## Próximos pasos

El IASB pretende considerar los comentarios que recibe sobre estas propuestas y ha decidido proceder con las modificaciones a la NIIF 15. El IASB espera completar sus nuevas deliberaciones a finales de 2015.

Aunque es posible que pudieran surgir cuestiones de implementación adicionales, el IASB espera que sea improbable que conduzcan a la emisión de normas antes de llevar a cabo la revisión posterior a la implantación de la NIIF 15. Esto es porque las entidades, auditores y otros han tenido catorce meses desde la emisión de la Norma nueva sobre ingresos de actividades ordinarias para identificar cuestiones de implementación—el IASB espera que las que sean sustanciales hayan sido identificadas en ese periodo de tiempo. Además, reconociendo que los cambios adicionales a la NIIF 15 podrían perturbar el proceso de implementación, en lugar de ayudar, el IASB es reacio a proponer modificaciones adicionales hasta después de la revisión posterior a la implementación.

## Invitación a comentar

El IASB invita a comentar sobre las propuestas de este Proyecto de Norma, en concreto sobre las preguntas señaladas a continuación. Los comentarios serán de la mayor utilidad si:

- (a) se refieren a las preguntas en los términos señalados;
- (b) indican el párrafo o párrafos específicos a los que se refieren;
- (c) contienen una lógica clara; y
- (d) describen las alternativas que el IASB debería considerar, si procede.

El IASB no está solicitando comentarios sobre temas de la NIIF 15 que no se abordan en este Proyecto de Norma.

Los comentarios deben remitirse por escrito y recibirse no más tarde del **28 de octubre de 2015**.

## Preguntas para quienes respondan

### Pregunta 1—Identificación de las obligaciones de desempeño

La NIIF 15 requiere que una entidad evalúe los bienes o servicios comprometidos en un contrato para identificar las obligaciones de desempeño de ese contrato. Se requiere que una entidad identifique las obligaciones de desempeño sobre la base de los bienes o servicios comprometidos que sean distintos.

Para aclarar la aplicación del concepto "distinto", el IASB está proponiendo modificar los Ejemplos Ilustrativos que acompañan a la NIIF 15. Para lograr el mismo objetivo de aclarar cuándo los bienes o servicios comprometidos son distintos, el FASB ha propuesto aclarar los requerimientos de la Norma nueva de ingresos de actividades ordinarias y añadir ejemplos con respecto a la identificación de las obligaciones de desempeño. Las propuestas del FASB incluyen modificaciones con respecto a los bienes o servicios comprometidos que no son significativos en el contexto de un contrato, y una opción de política contable con respecto a las actividades de transporte y manipulación que el IASB no está proponiendo abordar. Las razones para la decisión del IASB se explican en los párrafos FC7 a FC25.

¿Está usted de acuerdo con las modificaciones propuestas a los Ejemplos Ilustrativos que acompañan a la NIIF 15 con respecto a la identificación de las obligaciones de desempeño? ¿Por qué si o por qué no? Si no lo está, ¿qué aclaración alternativa, si procede, propondría y por qué?

**Pregunta 2—Contraprestaciones del principal frente a las contraprestaciones del agente**

Cuando un tercero está involucrado en la provisión de bienes o servicios a un cliente, la NIIF 15 requiere que una entidad determine si en la transacción es el principal o es el agente. Para hacerlo, una entidad evaluará si controla los bienes o servicios especificados antes de transferirlos al cliente.

Para aclarar la aplicación del principio de control, el IASB está proponiendo modificar los párrafos B34 a B38 de la NIIF 15, modificar los Ejemplos 45 a 48 que acompañan a la NIIF 15 y añadir los Ejemplos 46A y 48A.

El FASB ha tomado la misma decisión que el IASB con respecto a la aplicación del principio de control al evaluar si una entidad es un principal o un agente, y espera proponer modificaciones al Tema 606 que sean las mismas (o similares) que las incluidas en este Proyecto de Norma a este respecto.

Las razones para las decisiones de los Consejo se explican en los párrafos FC26 a FC56.

¿Está usted de acuerdo con las modificaciones propuestas a la NIIF 15 con respecto a las contraprestaciones del principal frente a las contraprestaciones del agente? En concreto, ¿está usted de acuerdo en que las modificaciones propuestas a cada uno de los indicadores del párrafo B37 son útiles y no plantean nuevas cuestiones de implementación? ¿Por qué si o por qué no? Si no lo está, ¿qué aclaración alternativa, si procede, propondría y por qué?

**Pregunta 3—Licencias**

Cuando una entidad concede una licencia a un cliente que es distinta de otros bienes o servicios comprometidos, la NIIF 15 requiere la determinación de si la licencia se transfiere al cliente en un momento concreto (proporcionando el derecho a usar la propiedad intelectual de la entidad) o a lo largo del tiempo (proporcionando el derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad). Esa determinación depende en gran medida de si el contrato requiere, o el cliente razonablemente espera, que la entidad lleve a cabo actividades que afectan de forma significativa a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente. La NIIF 15 también incluye requerimientos relativos a regalías comprometidas basadas en ventas o en uso a cambio de la licencia (la restricción de las regalías).

Para aclarar cuándo las actividades de una entidad afectan significativamente a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente, el IASB está proponiendo añadir el párrafo B59A y eliminar el párrafo B57 de la NIIF 15 y modificar los Ejemplos 54 y 56 a 61 que acompañan a la NIIF 15. El IASB está proponiendo también añadir los párrafos B63A y B63B para aclarar la aplicación de la restricción de las regalías. Las razones para las decisiones del IASB se explican en los párrafos FC57 a FC86.

El FASB ha propuesto modificaciones más amplias a las guías sobre licencias y los ejemplos que las acompañan, incluyendo la propuesta de un enfoque alternativo para la determinación de la naturaleza del compromiso de una entidad al conceder una licencia.

¿Está usted de acuerdo con las modificaciones propuestas a la NIIF 15 con respecto a las licencias? ¿Por qué si o por qué no? Si no lo está, ¿qué aclaración alternativa, si procede, propondría y por qué?

**Pregunta 4—Soluciones prácticas en la transición**

El IASB está proponiendo las dos soluciones prácticas adicionales siguientes en la transición a la NIIF 15:

- (a) Permitir que una entidad utilice el razonamiento en retrospectiva al (i) identificar las obligaciones de desempeño satisfechas y no satisfechas en un contrato que ha sido modificado antes del comienzo de primer periodo presentado; y (ii) determinar el precio de la transacción.
- (b) Permitir que una entidad opte por usar el método de la retroactividad completa para no aplicar la NIIF 15 de forma retroactiva a los contratos completados (como se define en el párrafo C2) al comienzo del primer periodo presentado.

Las razones de las decisiones del IASB se explican en los párrafos FC109 a FC115. El FASB también espera proponer una solución práctica en la transición para los contratos modificados.

¿Está usted de acuerdo con las modificaciones propuestas a los requerimientos de transición de la NIIF 15? ¿Por qué si o por qué no? Si no lo está, ¿qué aclaración alternativa, si procede, propondría y por qué?

**Pregunta 5—Otros temas**

El FASB espera proponer modificaciones a la Norma nueva sobre ingresos de actividades ordinarias con respecto a la cobrabilidad, la medición de las contraprestaciones distintas al efectivo y la presentación de los impuestos por ventas. El IASB decidió no proponer modificaciones a la NIIF 15 con respecto a esos temas. Las razones para las decisiones del IASB se explican en los párrafos FC87 a FC108.

¿Está usted de acuerdo con que no se requieran las modificaciones a la NIIF 15 en estos temas? ¿Por qué si o por qué no? Si no es así, ¿qué modificaciones propondría y por qué? Si propusiera modificar la NIIF 15, por favor, proporcione información para explicar por qué los requerimientos de la NIIF 15 no están claros.

## Cómo comentar

Los comentarios deben remitirse utilizando uno de los siguientes métodos.

**Electrónicamente**  
(nuestro método preferido)

Visite "Comment on a proposal page", que puede encontrar en:  
[go.ifrs.org/comment](http://go.ifrs.org/comment)

**Correo electrónico**

Los comentarios por correo electrónico pueden enviarse a:  
[commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org)

**Correo postal**

IFRS Foundation  
30 Cannon Street  
London EC4M 6XH  
United Kingdom

Todos los comentarios se pondrán en conocimiento del público y se colocarán en nuestro sitio web a menos que se solicite confidencialidad. Estas solicitudes normalmente no se concederán a menos que las sustenten buenas razones, tales como confidencialidad comercial. Por favor, visite nuestro sitio web para obtener detalles sobre estos aspectos y cómo utilizamos sus datos personales.

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

Los párrafos 22 a 30 no se modifican pero se incluyen para hacer la referencia más fácil.

### **Identificación de las obligaciones de desempeño**

- 22 **Al comienzo del contrato, una entidad evaluará los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente e identificará como una obligación de desempeño cada compromiso de transferir al cliente:**
- (a) **un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o**
  - (b) **una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente (véase el párrafo 23).**
- 23 Una serie de bienes o servicios distintos tiene el mismo patrón de transferencia al cliente si se cumplen los dos siguientes criterios:
- (a) cada bien o servicio distinto en la serie que la entidad se compromete a transferir al cliente cumpliría los criterios del párrafo 35 para ser una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo; y
  - (b) de acuerdo con los párrafos 39 y 40, el mismo método se utilizaría para medir el progreso de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño de transferir cada bien o servicio distinto de la serie al cliente.

### **Compromisos en contratos con clientes**

- 24 Un contrato con un cliente generalmente señala de forma explícita los bienes o servicios que una entidad se compromete transferir a un cliente. Sin embargo, las obligaciones de desempeño identificadas en un contrato con un cliente pueden no limitarse a los bienes o servicios que se señalan de forma explícita en ese contrato. Esto es porque un contrato con un cliente puede incluir también compromisos que se dan por supuestos en las prácticas tradicionales del negocio, en las políticas publicadas o en declaraciones específicas de una entidad, si, en el momento de realizar el contrato, dichos compromisos crean una expectativa válida en el cliente de que la entidad le transferirá un bien o servicio.
- 25 Las obligaciones de desempeño no incluyen actividades que una entidad debe llevar a cabo para cumplir un contrato, a menos que dichas actividades transfieran un bien o servicio al cliente. Por ejemplo, un suministrador de servicios puede necesitar realizar varias tareas administrativas para establecer un contrato. La realización de dichas tareas no transfiere ningún servicio al cliente a medida que se van realizando. Por ello, dichas tareas para establecer un contrato no son una obligación de desempeño.

### **Distintos bienes o servicios**

- 26 Dependiendo del contrato, los bienes o servicios comprometidos pueden incluir, pero no limitarse 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 por su propia cuenta, como se describe en los párrafos B34 a B38);
  - (d) realización de una tarea (o tareas) contractualmente acordada para un cliente;
  - (e) suministro de un servicio de disponibilidad permanente para proporcionar bienes o servicios (por ejemplo, actualizaciones no especificadas de programas informáticos que se proporcionan en el momento en que están disponibles) o de poner a disposición bienes o servicios para un cliente para utilizarlos cómo y cuándo el cliente decida;

## ACLARACIONES A LA NIIF 15

- (f) suministro de un servicio de organización para que otra parte transfiera bienes o servicios al cliente (por ejemplo, actuando como un agente de otra parte, tal como se describe en los párrafos B34 a B38);
  - (g) concesión de derechos a 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 promete 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 B63); y
  - (j) concesión de opciones a 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 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) el compromiso de la entidad de transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato (es decir, el bien o servicio es 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 que es mayor que el valor del material de descarte o conservado de otra forma, de manera que genere beneficios económicos. Para algunos bienes o servicios, un cliente puede ser capaz de beneficiarse de un bien o servicio en sí mismo. Para otros bienes o servicios, un cliente puede ser capaz de beneficiarse del bien o servicio solo junto con otros recursos ya disponibles. Un recurso ya disponible es un bien o servicio que se vende por separado (por la entidad o por otra entidad) o un recurso que el cliente ha obtenido ya de la entidad (incluyendo bienes o servicios que la entidad haya ya 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 en sí mismo o junto con otros recursos ya disponibles. Por ejemplo, el hecho de que la entidad venda con regularidad un bien o servicio por separado indicaría que un cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o con otros recursos ya disponibles.
- 29 Los factores que indican que el compromiso de una entidad de transferir un bien o servicio a un cliente es identificable 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 la integración del bien o servicio con otros bienes o servicios comprometidos en el contrato dentro de un grupo de bienes o servicios que representan el producto combinado que el cliente ha contratado. En otras palabras, la entidad no está utilizando el bien o servicio como un recurso para producir o entregar el producto combinado especificado por el cliente.
  - (b) El bien o servicio no modifica o ajusta según los requisitos del cliente de forma significativa otro bien o servicio comprometido en el contrato.
  - (c) El bien o servicio no es altamente dependiente o no está fuertemente interrelacionado 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.
- 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 grupo 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 B34 a B38 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 B52 a B56 y B59 a B63 no se modifican pero se incluyen para facilitar una referencia.

## 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 un principal) o bien en organizar que esos bienes o servicios se proporcionen por un 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 conjunto 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 a un bien o servicio a proporcionar por un tercero (véase el párrafo 26)].
  - (b) Evaluar 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 se la entidad le transfiera 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 el derecho se transfiera al cliente. Una entidad que es un principal en un contrato puede satisfacer una obligación de desempeño por sí misma o puede contratar a un tercero (por ejemplo, un subcontratista) para satisfacer toda o parte de una obligación de desempeño en su nombre.
- B35A Cuando un tercero está involucrado en la provisión de bienes o servicios a un cliente, una entidad que es un principal obtiene el control del:
- (a) bien u otro activo del tercero que se transfiere en ese momento al cliente;
  - (b) derecho a un servicio a realizar por el tercero, que otorga a la entidad la capacidad de dirigir a esa parte para proporcionar el servicio al cliente en nombre de la entidad; o
  - (c) bien o servicio del tercero que se combina en ese momento con otros bienes o servicios para proporcionar el bien o servicio especificado al cliente. Si una entidad proporciona un servicio significativo de integración de bienes o servicios suministrados por un tercero en el bien o servicio especificado que ha contratado el cliente, ésta controla el bien o servicio especificado antes de que sea transferido al cliente. En ese caso, la entidad obtiene en primer lugar el control del bien o servicio del tercero 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 del bienes o servicios transferidos.
- B36 Una entidad es un agente si la obligación de desempeño de la entidad consiste en organizar el suministro del bienes o servicios especificado para otra entidad. 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 los bienes o servicios especificados a suministrar 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 a la otra parte la contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios a proporcionar por esa parte.
- 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) incluyen, pero no se limitan a, los siguientes:
- (a) el tercero-La entidad es responsable principal del cumplimiento del contrato, compromiso de suministrar un bien o servicio especificado. Esto habitualmente incluye la responsabilidad de la aceptabilidad del bien o servicio especificado. Si una entidad es el 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 ser transferido a un cliente, o después de la transferencia (por ejemplo, en el momento durante el envío o en el momento de la devolución); Por ejemplo, si la entidad obtiene, o se compromete a obtener, el bien o servicio especificado antes de lograr un contrato con el cliente, eso puede indicar que tiene la capacidad de dirigir el uso y conseguir sustancialmente todos los beneficios restantes del bien o servicio antes de ser transferido al cliente.
- (c) la entidad no tiene discreción para establecer los precios para 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; el bien o servicio especificado puede indicar que la entidad tiene la capacidad de dirigir el uso de ese bien o servicio. Sin embargo, un agente puede tener discreción 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 para bienes o servicios a suministrar por terceros a clientes.
- (d) la contraprestación de la entidad es en forma de una comisión; y
- (e)(d) la entidad no está expuesta al riesgo de crédito por el importe por recibir del un cliente a cambio del los bienes o servicios especificados de la otra parte. Por ejemplo, si se requiere que la entidad pague al tercero involucrado en el suministro del bien o servicio especificado independientemente de si cobra del cliente, esto puede indicar que dicha entidad está dirigiendo al tercero en el suministro de los bienes o servicios en nombre de la entidad. Sin embargo, en algunos casos, un agente puede optar por aceptar riesgo crediticio como parte de su servicio global de organización del suministro del bien o servicio especificado.

**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 más evidencia 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 los ingresos de actividades ordinarias para satisfacer una obligación de desempeño a fin de obtener un contrato para la otra parte (es decir, si la entidad está actuando como un agente).

...

## 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 cualquiera de los siguientes aspectos:

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

**B53** Además del compromiso de conceder una licencia a un cliente, una entidad puede también comprometerse a transferirle otros bienes o servicios. Esos compromisos pueden estar explícitamente señalados en el contrato o implícitos en las prácticas tradicionales del negocio, 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, 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 juntos como una obligación de desempeño única. 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 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:
- (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.

### 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:
- (a) el contrato requiere, o el cliente razonablemente espera, que la entidad lleve a cabo actividades que afectan de forma significativa a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente (véanse ~~el~~ los párrafos B59 y B59A);
- (b) los derechos concedidos por la licencia exponen directamente al cliente a los efectos positivos o negativos de las actividades de la entidad identificados en el párrafo B58(a); y
- (c) esas actividades no dan lugar a la transferencia de un bien o servicio al cliente a medida que dichas actividades tengan lugar (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 tradicionales del negocio, políticas publicadas o declaraciones específicas de la entidad. Aunque no determinante, la existencia de un interés económico compartido (por ejemplo, una regalía basada en ventas) entre la entidad y el cliente relacionada con la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente puede también indicar que éste podría razonablemente esperar que la entidad lleve a cabo esta actividad.
- B59A Las actividades de una entidad afectan de forma significativa a la propiedad intelectual cuando:
- (a) esas actividades se espera que cambien la forma (por ejemplo, el diseño) o la funcionalidad (por ejemplo, la capacidad de realizar una función o tarea) de la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente; o
- (b) la capacidad del cliente de obtener beneficios de su propiedad intelectual a la que tiene derecho si 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 tiene derecho el cliente posee una funcionalidad independiente significativa, una parte sustancial del beneficio de esa propiedad intelectual procede de dicha funcionalidad. Por ello, la propiedad intelectual no se vería significativamente afectada por las actividades de la entidad a menos que cambien esa funcionalidad.

- B60 Si los criterios del párrafo B58 se cumplen, una entidad contabilizará el compromiso de conceder una licencia como un 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 para 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 a medida que dicha propiedad intelectual exista (en términos de forma y funcionalidad) en el momento concreto en que se concede la licencia al cliente. Esto significa que el cliente puede redirigir el uso de la licencia en el momento concreto en que se le transfiere y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. Una entidad contabilizará el compromiso de proporcionar un derecho a utilizar su propiedad intelectual a medida que se satisfice la obligación de desempeño en un momento concreto. Una entidad aplicará el párrafo 38 para determinar el momento concreto en el cual se transfiere la licencia 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 haga 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 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 uso comprometidas a cambio de una licencia de propiedad intelectual, solo cuando (o a medida que) ocurra uno de los siguientes sucesos:
- (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 uso ha sido satisfecha (o parcialmente satisfecha).
- B63A** El requerimiento sobre regalías basadas en ventas o en uso del párrafo B63 se aplica cuando la regalía se relaciona solo con una licencia de propiedad intelectual o cuando una licencia de propiedad intelectual es el elemento predominante con el que se relaciona la regalía.
- B63B** Los ingresos de actividades ordinarias procedentes de regalías basadas en ventas o en uso deben reconocerse en su totalidad de acuerdo con el requerimiento del párrafo B63 (si se aplica el párrafo B63) o los requerimientos sobre la contraprestación variable de los párrafos 50 a 59 (si no se aplica el párrafo B63).

En el Apéndice C, se modifican los párrafos C2 y C5 y se añaden los párrafos C1A, C7A y C8A. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado. Los párrafos C3 y C6 no se modifican pero se incluyen para facilitar una referencia.

## Fecha de vigencia

---

- ...
- C1A [Proyecto] Aclaraciones a la NIIF 15, emitida en [fecha], modificó los párrafos B34 a B38, B58, C2 y C5, eliminó el párrafo B57, y añadió los párrafos B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A y C8A. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos sobre los que se informa anuales que comiencen a partir de [fecha]. 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 de presentación en que la entidad aplique esta Norma; y
  - (b) un contrato completado es un contrato para el cual la entidad ha transferido todos los bienes o servicios identificados de acuerdo con la 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 de presentación previo de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, sujeta a los recursos del 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 reexpresar los 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 terminados 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 de presentación 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 agregado 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; y
    - (ii) determinar el precio de la transacción.
  - ~~(e)~~(d) Para todos los periodos de presentación que se presentan antes de la fecha de la aplicación inicial, una entidad no necesita revelar el importe de los precios de la transacción asignados a las obligaciones de desempeño pendientes, ni una explicación de cuándo espera reconocer ese importe como ingresos de actividades ordinarias (véase el párrafo 120).
- C6 Para cualquiera de las soluciones prácticas del párrafo C5 que utilice una entidad, ésta aplicará el procedimiento de forma congruente a todos los contratos dentro de todos los periodos de presentación de informes 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.
- ...

## ACLARACIONES A LA NIIF 15

C7A Una entidad puede también utilizar la solución práctica descrita en el párrafo C5(c) al aplicar esta Norma de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo C3(b). Si una entidad usa esta solución práctica, aplicará de forma congruente en todos los contratos y revelará la información requerida por el párrafo C6.

...

C8A Una entidad aplicará [Proyecto] *Aclaraciones a la NIIF 15* (véase el párrafo C1A) 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. En consecuencia, una entidad no aplicará las modificaciones a periodos sobre los que se informa o 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 el método de transición del párrafo C3(b), la entidad no reexpreará los contratos que estén completados en la fecha de aplicación inicial a efectos de estas modificaciones.

## [Proyecto] Modificaciones a los Ejemplos Ilustrativos de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*

Se modifican los párrafos EI51, EI61, EI232, EI237, EI238, EI241 a EI243, EI247, EI248, EI277, EI279, EI286, EI287, EI290, EI291, EI294, EI296, EI299, EI300, EI305, EI307, EI308, EI310, EI311 y EI313. Se añaden los párrafos EI48A a EI48D y sus encabezamientos relacionados, EI58A a EI58L y sus encabezamientos relacionados, EI232A a EI232C, EI237A, EI237B, EI238A a EI238G y sus encabezamientos relacionados, EI242A a EI242C, EI247A, EI247B, y EI248A a EI248F y sus encabezamientos relacionados. 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 (elemento único)

- EI45 Una entidad, un contratista, realiza 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 a prestar, incluyendo el diseño, limpieza del lugar, cimentación, abastecimiento, construcción de la estructura, cañerías e instalación eléctrica, instalación de equipamiento y finalización.
- 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 ya 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 bienes y servicios no son distintos dentro del contexto del contrato 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 (múltiples elementos)

- EI48A Una entidad realiza un contrato con un cliente para producir múltiples unidades de un dispositivo especializado altamente complejo. Las especificaciones son únicas para el cliente basadas en un diseño personalizado que se desarrolló según los términos de un contrato separado. La entidad es responsable de la gestión global del contrato, que requiere la integración de varias actividades incluyendo el suministro de materiales, identificación y gestión de subcontratos, y llevar a cabo la fabricación, ensamblaje y comprobación del dispositivo.
- EI48B 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 separado o junto con otros recursos ya 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. La entidad también observa que cada dispositivo puede funcionar de forma independiente del resto.
- EI48C La entidad también considera los factores del párrafo 29 de la NIIF 15 y determina que su compromiso en el contrato de transferir bienes y servicios individuales no es identificable (por tanto, no se cumple el criterio del párrafo 27(b) de la NIIF 15). Esto es porque la entidad es responsable de la gestión global del contrato y de la integración de varios bienes y servicios (los insumos) para producir el complemento de dispositivos en su totalidad (el producto combinado) que ha contratado el cliente. La obligación de desempeño de la entidad

es la producción global de las unidades, incluyendo establecer un proceso de producción único a efectos de producir las unidades de acuerdo con las especificaciones acordadas en este contrato.

EI48D 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 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, realiza 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 puede funcionar 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 y el soporte técnico. 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 ya están disponibles y, por ello, se cumple el criterio del párrafo 27(a) de la NIIF 15.
- EI51 La entidad también considera 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, aunque integra el software en el sistema del cliente, el servicio de instalación no modifica de forma significativa ni personaliza el software en sí mismo y, como tal, el software y el servicio de instalación son productos separados acordados por la entidad en lugar de insumos utilizados para producir un resultado combinado. Aun cuando el servicio de instalación, las actualizaciones del software y el soporte técnico dependen de la transferencia de la licencia, la entidad podría cumplir su compromiso de transferir la licencia de software, y el cliente podría beneficiarse de la licencia, de forma independiente de estos compromisos. De forma análoga, el cliente podría adquirir la licencia de forma separada sin afectar de forma significativa a los compromisos de la entidad de proporcionar los servicios de instalación, actualizaciones de software o soporte técnico. Por consiguiente, los compromisos no son altamente dependientes entre sí ni están relacionados unos con otros.
- 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) un 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 ha quedado satisfecha 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, al objeto de 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 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, 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, 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 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 ya están 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:
- (a) servicio de instalación personalizado (que incluye la licencia de software);
  - (b) las actualizaciones del software; y
  - (c) 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 realiza un contrato con un cliente para proporcionar un elemento de equipo, así como para suministrar servicios de instalación. El equipo funciona sin ninguna personalización o modificación y la instalación requerida puede llevarse a cabo por otros suministradores del servicio.
- EI58B La entidad evalúa los bienes o 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 cliente puede beneficiarse del equipo de forma independiente, utilizándolo o revendiéndolo por un importe mayor que el valor de desecho y puede beneficiarse de los servicios de instalación junto con un recurso (el equipo) que ya ha sido obtenido de la entidad. Por ello, la entidad concluye que se cumple el criterio del párrafo 27(a) de la NIIF 15, y es posible diferenciar el equipo y los servicios de instalación.
- EI58C La entidad también considera los factores del párrafo 29 de la NIIF 15 y determina que su compromiso en el contrato de transferir el equipo y proporcionar los servicios de instalación son identificables por separado (por tanto, se cumple el criterio del párrafo 27(b) de la NIIF 15). La entidad observa que la instalación no modificará significativamente o personalizará el equipo y el cumplimiento de sus compromisos del contrato no requiere un servicio de integración significativo. La entidad se ha comprometido a entregar el equipo y a instalarlo a continuación; no se ha comprometido a combinar el equipo y los servicios de instalación de forma que los transformaría en un producto combinado diferente. Aun cuando la instalación depende de la transferencia correcta del equipo al cliente, la entidad podría cumplir su compromiso de entregar el equipo sin tener que instalarlo. De forma análoga, la entidad podría realizar el servicio de instalación si el cliente hubiera adquirido el equipo de un tercero. Por consiguiente, el compromiso de la entidad de entregar el equipo y su compromiso de proporcionar servicios de instalación no son altamente dependientes unos con respecto a otros o interrelacionados entre sí.
- EI58D 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) servicios de instalación.
- EI58E 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)**

- EI58F** 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.
- EI58G** El requerimiento contractual de usar los servicios de instalación de la entidad no cambiaría la conclusión de la entidad de que sus compromisos de transferir el equipo y proporcionar servicios de instalación son distintos de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15. 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 le requiere al cliente el uso de los servicios de instalación de la entidad, éstos todavía pueden ser distintos y el compromiso de la entidad de proporcionar el equipo y su compromiso de proporcionar servicios de instalación son identificables por separado.

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

- EI58H** Una entidad realiza un contrato con un cliente para proporcionar un elemento estándar común (es decir, funciona 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.
- EI58I** La entidad determina que el cliente puede beneficiarse del equipo junto con otros recursos fácilmente disponibles (es decir, consumibles que podría obtener de la entidad), y que el cliente puede beneficiarse de los consumibles que se proporcionarán bajo el contrato junto con el equipo entregado. Por ello, la entidad concluye que el equipo y los consumibles pueden ser cada uno distintos de acuerdo con el párrafo 27(a) de la NIIF 15.
- EI58J** 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. La entidad observa que no se ha comprometido a proporcionar un servicio de integración significativo que transforme el equipo y los consumibles en un producto combinado diferente, y el equipo y los consumibles no están personalizados o modificados de forma significativa a partir de la forma en que cada uno se vende por separado. Aunque los consumibles se requieren para que la máquina funcione, la entidad puede satisfacer su compromiso de entregar el equipo de forma independiente de su compromiso de entregar los consumibles. Si el cliente decidiera no comprar los consumibles, no afectaría de forma significativa al compromiso de la entidad de transferir el equipo al cliente. De forma análoga, si el cliente adquiere por separado el equipo, esto no afectaría de forma significativa al compromiso de la entidad de suministrar los consumibles. Por consiguiente, el compromiso de la entidad de proporcionar el equipo y consumibles especializados no son altamente dependientes uno con respecto al otro o interrelacionados entre sí.
- EI58K** 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.
- EI58L** 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, que es 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 Puesto que 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~~ un bien o servicio comprometido (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.

...

### **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. 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 los bienes especificados por sí misma (es decir, la entidad es un principal) u organizar que el proveedor proporcione dichos bienes (es decir, la entidad es un agente), la entidad ~~considera~~ identifica la naturaleza de su compromiso 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.

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 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 también que la entidad no contrae otros compromisos con los clientes.

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 de los clientes o impedir que los proveedores transfieran dichos bienes a los clientes. 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 ~~En~~ Para alcanzar esta conclusión, la entidad considera los indicadores del párrafo B37 de la NIIF 15 ~~de la forma siguiente~~. 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 contrato—es decir, del envío de los bienes al cliente; compromiso de proporcionar bienes a los clientes. 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 durante la transacción porque los bienes se envían directamente por el proveedor antes o después de que los bienes sean transferidos al cliente; La entidad no se compromete 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 contraprestación de la entidad es en forma de una comisión (10 por ciento del precio de venta);~~
- (d)(c) ~~la entidad no tiene discreción para establecer los precios de los bienes del proveedor; por ello, el beneficio que la entidad puede recibir de esos bienes o servicios está limitado; y. El precio de venta lo establece el proveedor.~~
- (e) ~~ni la entidad, ni el proveedor, tienen riesgo crediticio porque los pagos de los clientes se hacen por anticipado.~~

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, la entidad es un principal) u organizar ~~para que otra parte proporcione~~ que el proveedor proporcione dichos bienes o servicios (es decir, la entidad es un agente), la entidad ~~considera e identifica la naturaleza de su compromiso el bien o servicio especificado a proporcionar al cliente y evalúa si controla ese bien o servicio antes de que se transfiera al cliente. 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 ha acordado proporcionar al cliente equipo especializado. Aunque la entidad ha subcontratado la producción del equipo al proveedor, concluye que el desarrollo de las especificaciones y la producción 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 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, estas actividades están altamente interrelacionadas; por ejemplo, si se identifica que son necesarias modificaciones a las especificaciones a medida que se produce el equipo, la entidad es responsable de 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 se transfiera al cliente de acuerdo con el párrafo B35A(c). La entidad 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 producción del proveedor para crear el producto combinado que es el equipo especializado. Para alcanzar la conclusión de que controla el equipo especializado antes de transferirlo 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, el proveedor no puede decidir usar el equipo especializado para otro propósito o dirigirlo a otro cliente). Los términos del contrato de la entidad con el proveedor impiden que éste dirija el uso del equipo especializado especificando que el equipo debe entregarse al 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 realiza 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 realizan de acuerdo con los términos y condiciones del contrato. La entidad factura al cliente por el precio acordado mensualmente con un plan 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 de un cliente, a su vez realiza un contrato con los proveedores del servicio dirigiendo al proveedor del servicio para que realice los servicios de mantenimiento de oficina para el cliente. Los términos del pago en los contratos con los proveedores del servicio están generalmente alineados 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 por cualquier razón.
- 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, y que lo se tienen otros compromisos con el cliente.
- EI238E La entidad concluye que obtiene el control del derecho a esos servicios (que realizará a través del proveedor del servicio) antes de que dichos 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. 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 subcontratado los servicios al proveedor del servicio, la entidad es responsable de que el servicio sea aceptable (es decir, es responsable del cumplimiento del compromiso del contrato, independientemente de si la entidad realiza 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.
  - (c) La entidad tiene riesgo crediticio por el importe de la cuenta por cobrar del cliente a cambio de los servicios de mantenimiento de oficina. Se requiere que la entidad pague al proveedor del servicio independientemente de si cobra del cliente.
- EI238F La entidad observa que no se compromete a obtener los servicios del proveedor del servicio antes de conseguir el contrato con el cliente, ni mantiene recursos disponibles para prestar servicios de mantenimiento (por ejemplo, personal, equipo, o suministros). Por ello, la entidad no tiene 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 o servicios especificados por sí misma (es decir, la entidad es un principal) u organizar ~~para que otra parte proporcione~~ que el proveedor proporcione dichos bienes o servicios (es decir, la entidad es un agente), la entidad ~~considera~~ identifica la naturaleza de su compromiso el bien o servicio especificado a proporcionar al cliente y evalúa si controla ese bien o servicio antes de que se transfiera al cliente.
- EI242A La entidad concluye que, con cada billete que se compromete 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 sus clientes. Por consiguiente, 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~~ el bien o servicio especificado a proporcionar al cliente es ese derecho que controla la entidad. La entidad observa que no se tiene ningún otro compromiso con el cliente. 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.~~
- EI242B La entidad controla el derecho a cada vuelo antes de transferirlo a uno de sus clientes porque la entidad tiene la capacidad de dirigir el uso de esos derechos decidiendo, si utilizar los billetes para cumplir contratos con clientes y, si lo hace así, qué contratos cumplirá. La entidad también tiene la capacidad de obtener los beneficios restantes de los derechos revendiendo los billetes y obteniendo todos los recursos de esas ventas o, de forma alternativa, utilizando los billetes ella misma.
- EI242C Los indicadores (b) y (c) del párrafo B37 de la NIIF 15 también proporcionan evidencia de que la entidad controla el derecho a cada vuelo antes de transferirlo al cliente. La entidad tiene riesgo de inventario con respecto a los billetes porque se compromete a obtener los billetes de las líneas aéreas antes de conseguir un contrato con un cliente para comprarlos. Por consiguiente, la entidad está obligada a pagar a las líneas aéreas esos derechos independientemente de si puede conseguir clientes a quienes revender los billetes o si puede obtener un precio favorable por éstos. La entidad también establece el precio que sus clientes pagarán por los billetes.
- 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 las transacciones con los 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 para comidas futuras en restaurantes especificados. Estos vales se venden por la entidad y el precio de venta 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 los vales por anticipado; 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. 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 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 puede usar por sí mismo o transferir a otra persona. La entidad también observa que no se tiene ningún otro compromiso con el cliente.
- EI247B La entidad concluye que no controla el derecho a la comida antes de que el derecho se transfiera al cliente. 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 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 (b) del párrafo B37 de la NIIF 15.
  - (c) La entidad no proporciona al cliente el derecho a una comida ni el contrato con un restaurante para cumplir el compromiso de la entidad de proporcionar una comida. Los clientes obtienen los vales para comidas especificadas de restaurantes que ellos seleccionan. En otras palabras, la entidad no se encarga de que los restaurantes proporcionen un servicio de servir comidas a los clientes en nombre de la entidad como se describe en el indicador (a) del párrafo B37 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 and. 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 para la comidaspara, 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. 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 al cliente por la licencia, y es responsable de proporcionar soporte técnico con la aplicación en línea 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 base de datos son dos bienes o servicios distintos sobre la base de su evaluación de los requerimientos de los párrafos 27 a 30 de la NIIF 15. Por consiguiente, los 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 proveedor de la base de datos del tercero y 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 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, ni mantiene los recursos necesarios para proporcionar el acceso a dicha 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.

...

### **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. dan lugar 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 tiene una funcionalidad independiente significativa y, por ello, la capacidad del cliente para obtener beneficios del software 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 al software (independientes de las actualizaciones y soporte técnico). ~~Por ello, la~~ La entidad concluye que ninguno de los criterios del párrafo B58 de la NIIF 15 se cumple y 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 realiza 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 para la capacidad del cliente de utilizar la licencia, porque el cliente opera 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 pueda concluir que el cliente puede obtener beneficios~~ beneficiarse de la licencia en sí misma sin actualizaciones [véase el párrafo 27(a) de la NIIF 15], ese beneficio 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. Para evaluar si se cumple el criterio del párrafo 27(b) de la NIIF 15, la 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; su compromiso con el cliente es proporcionar a lo largo del contrato su propiedad intelectual más actualizada en relación con el diseño y proceso de producción. La licencia y las actualizaciones son, en efecto, una suscripción a la propiedad intelectual de la entidad por un periodo de tiempo. Un cliente generalmente no adquiere por separado la licencia inicial porque las actualizaciones son parte integral de su capacidad para usar la tecnología en constante evolución de la entidad. Esto indica que la licencia se ve afectada de forma significativa por el compromiso de proporcionar actualizaciones. Por ello, la entidad concluye que su compromiso de conceder la licencia y su compromiso de proporcionar las actualizaciones están son altamente dependientes y están 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) entre sí, de forma que constituyen una obligación de desempeño única con el cliente.~~
- EI280 La entidad aplica los párrafos 31 a 38 de la NIIF 15 para determinar si la 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 y servicios acordados con el cliente para determinar los que son distintos de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 15. Puesto que el proceso de fabricación puede proporcionarse por otras entidades, la entidad concluye que el cliente puede beneficiarse de la licencia en sí misma (es decir, sin el servicio de fabricación) junto con los recursos fácilmente disponibles (es decir, el servicio de producción proporcionado por el tercero) y también concluye que el cliente puede beneficiarse del servicio de producción junto con la licencia transferida al cliente al comienzo del contrato. Por ello, se cumple el criterio del párrafo 27(a) de la NIIF 15. La entidad determina también que la licencia es identificable por separado del proceso de fabricación [es decir, se cumplen ~~los~~ el criterios del párrafo 27 (b) de la NIIF 15]. Ni la licencia, ni el servicio de producción son modificados o personalizados de forma significativa por el tercero y la entidad no se ha comprometido a proporcionar un servicio de integración significativo que transforme la licencia y el servicio de producción en un producto combinado. Aun cuando el servicio de producción depende de la licencia, la entidad podría cumplir su compromiso de transferir la licencia y el cliente podría beneficiarse de ésta, de forma independiente de este servicio. De forma análoga, el cliente adquiere por separado la licencia, sin afectar de forma significativa al compromiso de la entidad de producir el fármaco. 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.
- 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. La fórmula del fármaco tiene una funcionalidad independiente significativa (es decir, su capacidad para producir un fármaco que trate una enfermedad o estado) y, por ello, la capacidad del cliente de obtener los beneficios de la fórmula del fármaco no procede sustancialmente 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 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 realiza 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 distintos. Esto es así, porque el cliente puede beneficiarse de cada compromiso (es decir, el compromiso de la licencia y el del equipo) en sí mismos o junto con otros recursos que ya están disponibles [véase el párrafo 27(a) de la NIIF 15]. (Esto es, 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 la licencia de franquicia y 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 no se ha comprometido a proporcionar un servicio de integración significativo que transforme la licencia y el equipo en un producto combinado ni la licencia o el equipo se modifican o personalizan de forma significativa por el tercero. Además, la entidad podría cumplir el compromiso de forma independiente del tercero. Si el cliente decidiera no comprar el equipo, no afectaría de forma significativa al compromiso de la entidad de conceder la licencia al cliente. De forma análoga, si el cliente adquiere la licencia por separado, no afectaría de forma significativa al compromiso de la entidad de transferir el equipo.~~ 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).
- 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 a 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 se debe a:
- (a) 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.

- (b) 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.
- (c) 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 que se relacionan de forma específica con la licencia de franquicia (véase el párrafo B63B), la entidad aplica el párrafo B63 de la NIIF 15 y, después de transferir la licencia de franquicia, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias en la forma y el momento en que dichas ventas tienen lugar.

### 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 ellas 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:

- (a) 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) cambian la forma de la propiedad intelectual a la que el cliente tiene derecho. Además, la capacidad del cliente de obtener beneficios de la propiedad intelectual a la que tiene derecho procede sustancialmente o depende, de las actividades 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.
- 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.~~ 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 de la sexta semana del periodo 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. En este ejemplo, no se requiere que la entidad evalúe si la licencia y los bienes y servicios promocionales son distintos. Esto es porque, independientemente de si cada uno de los bienes o servicios comprometidos son obligaciones de desempeño, 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. Por ello, la entidad reconocerá 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, de acuerdo con el párrafo B63.~~

## 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:
- (a) 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. La capacidad del cliente de obtener beneficios del nombre y logo 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 de llevar a cabo actividades tales como continuar jugando y proporcionar un equipo competitivo. 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.
  - (b) 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.
  - (c) 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; por ello, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias en la forma y momento en que tengan lugar las ventas de los artículos que utilizan el nombre o logo del equipo.

## **Aprobación por el Consejo del Proyecto de Norma *Aclaraciones a la NIIF 15* publicado en julio de 2015**

---

El Proyecto de Norma *Aclaraciones a la NIIF 15* se aprobó para su publicación por trece miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. El Sr. Ochi votó en contra de su publicación. Su opinión alternativa se expone después de los Fundamentos de las Conclusiones.

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

## Fundamentos de las Conclusiones del Proyecto de Norma *Aclaraciones a la NIIF 15*

*Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan, pero no forman parte de las modificaciones propuestas.*

### Antecedentes

- FC1 Estos Fundamentos de las Conclusiones resumen las consideraciones del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) al desarrollar las modificaciones propuestas en el Proyecto de Norma *Aclaraciones a la NIIF 15*. Cada uno de los miembros individuales del IASB dio mayor peso a algunos factores que a otros.
- FC2 Desde la emisión de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes* y el Tema 606 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes* del Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB) en mayo de 2014<sup>1</sup>, se han tratado conjuntamente por el IASB y el FASB (conjuntamente los "Consejos") algunas cuestiones surgidas de los análisis del Grupo de Recursos de Transición (GRT) para el Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias. Sobre la base de estos análisis, el IASB y el FASB ha decidido cada uno si llevar a cabo la emisión de normas para abordar estas cuestiones.
- FC3 Para alcanzar sus decisiones, el IASB observó que las modificaciones a una norma emitida recientemente crean un riesgo de consecuencias no previstas y pueden dar lugar a cargas injustificadas sobre algunos interesados, tales como la necesidad en algunas jurisdicciones de trasladar las modificaciones e incorporarlas a una Norma que puede estar parcialmente en proceso de aprobación. Las modificaciones podrían también perjudicar al proceso de implementación que está ya en marcha y generar potencialmente costos desproporcionados si las entidades tienen que volver a iniciar el trabajo de implementación que ya han realizado. El IASB también observó que se espera que surjan cuestiones relativas a requerimientos nuevos durante el periodo inicial después de que se emite una Norma nueva, que se resuelven generalmente a medida que los interesados obtienen una mejor comprensión de los nuevos requerimientos. Además, los análisis del GRT y de los Consejos sobre las cuestiones potenciales de implementación sirven como material de educación útil a los interesados.
- FC4 Por consiguiente, el IASB decidió poner el listón más alto al considerar si modificar la Norma y, así, minimizar los cambios en la medida de lo posible. Sobre esta base, el IASB está proponiendo modificaciones a la Norma solo cuando (a) considera que las modificaciones propuestas son esenciales para aclarar la intención de los Consejos al desarrollar los requerimientos de la NIIF 15; o (b) su opinión sobre los beneficios de mantener la convergencia de los requerimientos es mayor que los costos potenciales de modificar dichos requerimientos (por ejemplo, con respecto a las contraprestaciones del principal frente a las contraprestaciones del agente). El IASB también está proponiendo cambios más amplios en algunos de los Ejemplos Ilustrativos que acompañan a la NIIF 15. El IASB concluyó que las aclaraciones pueden, a menudo, hacerse de forma más eficaz en los ejemplos que modificando la Norma.
- FC5 El IASB y el FASB decidieron proponer modificaciones con respecto a la identificación de las obligaciones de desempeño, contraprestaciones del principal frente a las contraprestaciones del agente y licencias, así como proponiendo una nueva exención de transición para los contratos modificados. Aparte de las aclaraciones con respecto a las contraprestaciones del principal frente a las contraprestaciones del agente, el alcance de las modificaciones propuestas y la redacción de las modificaciones propuestas por los Consejos no son los mismos (o no se espera que lo sean). El IASB está también proponiendo una exención de transición con respecto a los contratos completados y el FASB espera proponer modificaciones con respecto a la cobrabilidad, medición de las contraprestaciones distintas al efectivo y una solución práctica relacionada con la presentación de los impuestos por ventas. En estos Fundamentos de las Conclusiones se ofrece una visión global de las consideraciones de cada Consejo para alcanzar sus decisiones. Debido a las diferentes decisiones tomadas, el IASB y el FASB han publicado cada uno (o van a publicar) sus propuestas en Proyectos de Norma separados, que tienen distintos plazos para comentar.
- FC6 La siguiente tabla resume las respectivas decisiones de los Consejos.

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

*Cuestiones por las que el IASB y el FASB han decidido llevar a cabo la emisión de una norma*

<b>Cuestión</b>	<b>Propuestas del IASB</b>	<b>Propuestas del FASB</b>	<b>Referencia</b>
Determinación de cuándo un bien o servicio es "identificable por separado"	Modificaciones a los Ejemplos Ilustrativos que acompañan a la NIIF 15 (usando patrones de hechos similares a las propuestas del FASB)	Modificaciones a la Codificación (incluyendo Ejemplos)	párrafos FC8 a FC16
Determinación de si una entidad está actuando como principal o como agente	Modificaciones a la NIIF 15 y a los Ejemplos Ilustrativos que le acompañan	Modificaciones a la Codificación (incluyendo Ejemplos)	párrafos FC26 a FC56
Determinación de la naturaleza del compromiso de una entidad al conceder una licencia	Modificaciones a la NIIF 15 y a los Ejemplos Ilustrativos que le acompañan	Modificaciones a la Codificación (incluyendo Ejemplos)	párrafos FC59 a FC70
Aplicación de la exención para las regalías basadas en ventas y en uso	Modificaciones a la NIIF 15 y a los Ejemplos Ilustrativos que le acompañan	Modificaciones a la Codificación (incluyendo Ejemplos)	párrafos FC71 a FC79
Soluciones prácticas en la transición	Modificaciones a la NIIF 15	Modificaciones a la Codificación	párrafos FC109 a FC115

*Cuestiones por las que el IASB decidió no llevar a cabo una emisión de norma, pero el FASB ha propuesto (o se espera que proponga) modificaciones al Tema 606*

<b>Cuestión</b>	<b>Propuestas del FASB</b>	<b>Referencia</b>
Identificación de los bienes o servicios comprometidos (consideraciones sobre la materialidad o importancia relativa)	Modificaciones a la Codificación (incluyendo Ejemplos)	párrafos FC17 a FC21
Actividades de transporte y manipulación	Modificaciones a la Codificación	párrafos FC22 a FC24
Cómo afectan las restricciones contractuales en una licencia a la identificación de los compromisos	Modificaciones a la Codificación (incluyendo Ejemplos)	párrafos FC80 a FC82
Determinación de cuándo debería una entidad evaluar la naturaleza de una licencia	Modificaciones a la Codificación	párrafos FC83 a FC86
Cobrabilidad (evaluación de la cobrabilidad/finalización del contrato)	Modificaciones a la Codificación (incluyendo Ejemplos)	párrafos FC87 a FC97
Contraprestaciones distintas al efectivo (fecha de medición/variabilidad)	Modificaciones a la Codificación (incluyendo Ejemplos)	párrafos FC98 a FC104
Presentación de los impuestos por ventas	Modificaciones a la Codificación	párrafos FC105 a FC108

## Identificación de las obligaciones de desempeño

- FC7 La NIIF 15 requiere que una entidad identifique las obligaciones de desempeño sobre la base de si los bienes o servicios comprometidos son distintos, utilizando un proceso en dos fases:
- (a) La primera fase es determinar si el bien o servicio puede ser distinto de acuerdo con el párrafo 27(a). Este criterio especifica una característica o atributo mínimos de un bien o servicio en el que subyazca una obligación de desempeño (es decir, un "suelo") para impedir la excesiva desagregación granular del contrato. El cliente debe poder beneficiarse del bien o servicio en el que subyazca una obligación de desempeño por sí mismo o junto con otros recursos que están fácilmente disponibles para el cliente. Este criterio se apoya en las guías del párrafo 28.
  - (b) La segunda fase es determinar si el compromiso de transferir un bien o servicio es identificable por separado de otros compromisos del contrato de acuerdo con el párrafo 27(b). Este criterio evalúa si un bien o servicio que puede ser distinto [de acuerdo con el párrafo 27(a)] conserva su carácter distinto dentro del contexto de los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato.

### Distintos bienes o servicios

- FC8 El GRT consideró las cuestiones relativas al criterio 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 de la comprensión de los agentes interesados del principio del párrafo 27(b) y de los factores de apoyo del párrafo 29. En concreto el análisis del GRT indicó que existe el riesgo de que se aplique el párrafo 29(c) de forma más amplia de lo pretendido, dando lugar a la combinación inapropiada de elementos 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.
- FC9 A la luz de esos análisis y la información recibida, el IASB está proponiendo añadir algunos ejemplos nuevos, y modificar algunos de los existentes que ya acompañan a la NIIF 15, para aclarar cómo debería aplicar una entidad los requerimientos sobre la identificación de las obligaciones de desempeño. El IASB es de la opinión de que los análisis del GRT destacaron las necesidades de formación y que, dada la naturaleza de las cuestiones planteadas, no se requieren modificaciones de la Norma. Para alcanzar su decisión, el IASB observó que el concepto de "distinto dentro del contexto del contrato" es nuevo y, por ello, se espera que esas cuestiones surgirán a medida que se desarrolle la práctica. La aplicación del principio del párrafo 27(b) requiere el juicio, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias. Las modificaciones a los requerimientos de la NIIF 15 no afectarían a la necesidad de aplicar el juicio para determinar si los bienes o servicios comprometidos son distintos.
- FC10 Los análisis del GRT indicaron que había alguna confusión relacionada con los criterios del párrafo 27 y el papel de los factores de apoyo del párrafo 29. El IASB observó que el criterio del párrafo 27(b) se centra en la separabilidad del compromiso de transferir un bien o servicio, en lugar de en el bien o servicio en sí mismo. Esto enfatiza que una entidad debería evaluar si el contrato es para transferir (a) bienes o servicios múltiples distintos o (b) un elemento combinado de elementos que comprenden un conjunto distinto de bienes o servicios comprometidos en el contrato. Los factores del párrafo 29 destacan situaciones en la que un bien o servicio que puede ser distinto no es diferente dentro del contexto del contrato porque los bienes o servicios se combinen o modifiquen. En otras palabras, los factores destacan escenarios en los que la entidad puede haber comprometido la transferencia de algo que es mayor que (o sustancialmente diferente de) la suma de los bienes y servicios comprometidos subyacentes. 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.
- FC11 La evaluación de si el compromiso de una entidad de transferir un bien o servicio es identificable por separado de otros compromisos del contrato considera la relación entre los diversos bienes o servicios dentro del contrato en el contexto del cumplimiento de éste. Esto es, una entidad debería considerar el nivel de integración, interrelación o interdependencia entre compromisos de transferir bienes o servicios. El IASB observó que una entidad no debería evaluar simplemente si un elemento, por su naturaleza, depende de otro (es decir, si dos elementos tienen una relación funcional). En su lugar, una entidad debería evaluar si existe una relación transformativa entre los dos elementos en el proceso de cumplimiento del contrato. En muchos

casos, puede ser útil para una entidad considerar si podría cumplir sus compromisos de transferir bienes o servicios al cliente de forma independiente uno del otro.

- FC12 Los análisis del GRT también destacaron que algunos interesados pueden estar aplicando los factores de apoyo del párrafo 27(b) como una serie de criterios. El párrafo 29 proporciona una lista no exhaustiva de factores que indican que el compromiso de una entidad de transferir un bien o servicio es identificable por separado. Como se trata en el párrafo FC104 de la NIIF 15, los Consejos decidieron no expresar estos factores como criterios porque hacerlo así podría ser demasiado restrictivo y podría forzar a agrupamientos o desagregaciones que no reflejen el fondo económico del acuerdo. Los Consejos no pretendían que el párrafo 29 se interpretara como una serie de criterios—es decir, no todos los factores necesitan cumplirse para concluir que un compromiso es identificable por separado.
- FC13 Los interesados también preguntaron sobre el efecto de restricciones contractuales sobre la identificación de las obligaciones de desempeño. Por consiguiente, el IASB está proponiendo un ejemplo nuevo (Caso D del Ejemplo 11) que 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 en sí mismos en lugar de la forma en que el cliente puede usar los bienes o servicios.
- FC14 El FASB ha propuesto modificar el Tema 606 para ampliar la articulación del principio de identificabilidad por separado y para reformar los factores existentes del párrafo 606-10-25-21 (párrafo 29 de la NIIF 15) para alinearlos con el principio modificado. El FASB es de la opinión de que las modificaciones propuestas describirían mejor la intención de los Consejos y no sería un cambio en el principio subyacente. Las modificaciones propuestas por el FASB incluyen lo siguiente:
- (a) Explicar que el objetivo al evaluar si los compromisos de una entidad de transferir bienes o servicios al cliente son identificables por separado es determinar si la naturaleza del compromiso global de la entidad en el contrato es transferir cada uno de esos bienes o servicios o si el compromiso es transferir un elemento combinado o elementos para los que los bienes o servicios son insumos.
  - (b) Poner en plural palabras concretas para aclarar (i) que los factores deben evaluarse para determinar si los bienes o servicios comprometidos se afectan de forma significativa uno al otro (en lugar de si un bien o servicio comprometido afecta de forma significativa al otro); y (ii) que un producto combinado puede incluir más de una fase, elemento o unidad.
  - (c) Reformar los factores para identificar cuándo los compromisos no son identificables por separado en lugar de cuándo lo son.
- FC15 El FASB ha propuesto también ejemplos adicionales para ilustrar cómo identificar las obligaciones de desempeño. Los ejemplos nuevos propuestos por el IASB para acompañar a la NIIF 15 tienen un patrón de hechos similar a las propuestas del FASB y alcanzan conclusiones congruentes. Sin embargo, el IASB decidió no incluir un ejemplo nuevo propuesto por el FASB relativo a la evaluación de si una licencia de software antivirus es distinta de las posibles actualizaciones disponibles del software durante el periodo de licencia (Ejemplo 10, Caso C de las propuestas del FASB). El IASB no piensa que se requiera un ejemplo adicional porque el Ejemplo 55 que acompaña a la NIIF 15 ya ilustra la aplicación de los requerimientos para la identificación de las obligaciones de desempeño a un patrón de hechos similar.
- FC16 Finalmente, las propuestas del FASB incluyen revisiones a los ejemplos existentes en el Tema 606 para reflejar lo siguiente:
- (a) la nueva articulación del principio de identificabilidad por separado;
  - (b) las modificaciones a los factores del párrafo 606-10-25-21 (párrafo 29 de la NIIF 15);
  - (c) el diseño de propuestas dirigidas a demostrar más claramente cómo el FASB pretende que se apliquen las guías para la separación;
  - (d) la sustitución de "distinto dentro del contexto del contrato" por "identificable por separado" para aclarar que los dos términos engloban el mismo concepto; y
  - (e) otros cambios editoriales propuesto.

## **Bienes o servicios comprometidos**

- FC17 El GRT analizó una cuestión de implementación sobre si una entidad debería identificar elementos o actividades como bienes o servicios comprometidos que no son identificables como entregas o componentes según las Normas anteriores sobre ingresos de actividades ordinarias. Se planteó una preocupación sobre el párrafo FC90 de la NIIF 15 que explica la decisión de los Consejos de no eximir a una entidad de contabilizar las obligaciones de desempeño que la entidad puede considerar como que son "superficiales o intrascendentes" (un concepto que está incluido en las guías emitidas por el personal de la Comisión de

Valores de los EE.UU.). 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 sería el caso según Normas anteriores de ingresos de actividades ordinarias.

- FC18 En respuesta a estas preocupaciones, el FASB ha propuesto una modificación que permitiría que una entidad no identifique bienes o servicios comprometidos que son insignificantes en el contexto del contrato. Esto es porque el FASB está preocupado de que fuera una carga desproporcionada requerir que una entidad agregue y determine el efecto sobre sus estados financieros de los elementos o actividades que haya establecido que son insignificantes a nivel del contrato. Sin embargo, sus propuestas enfatizan que los bienes o servicios opcionales continúen siendo contabilizados de acuerdo con los párrafos 606-10-55-41 a 55-45 (párrafos B39 a B43 de la NIIF 15).
- FC19 Habiendo considerado las implicaciones más amplias de modificar la NIIF 15 en este momento (descritas en el párrafo FC3), el IASB decidió no proponer la incorporación de guías similares a 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 contienen 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 que los interesados en las NIIF pueden comprender y aplicar los requerimientos de la NIIF 15. Los interesados en las NIIF no han expresado preocupaciones sobre hacer juicios razonables al evaluar los bienes o servicios comprometidos en un contrato a efectos de identificar las obligaciones de desempeño.
- FC20 El IASB es de la opinión de 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 de la NIIF 15, 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, el IASB no pretendía requerir que una entidad identifique de forma individual todos los bienes o servicios comprometidos posibles.
- FC21 Para alcanzar su decisión, el IASB también observó que la explicación del párrafo FC90 de la NIIF 15 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 forma en que se aplica "distinta" y también a la aplicación del principio de materialidad o importancia relativa. Para evaluar los bienes o servicios comprometidos e identificar las obligaciones de desempeño, las entidades necesitan considerar el objetivo global de la NIIF 15, así como consideraciones de materialidad o importancia relativa.

## Actividades de transporte y manipulación

- FC22 Algunos de los interesados de los EE.UU. han expresado opiniones diferentes sobre si y 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 contabilizan el transporte proporcionado junto con la venta de sus bienes como un servicio adicional. En consecuencia, algunos interesados plantearon preocupaciones de costo-beneficio y preguntaron si debe proporcionarse una exención adicional.
- FC23 El FASB ha propuesto una modificación al Tema 606 para señalar de forma explícita la opinión de los Consejos de 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. Además, el FASB ha propuesto 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. Para alcanzar sus conclusiones, el FASB explicó que decidió proporcionar una opción de política contable porque espera que la elección mejore la operatividad de la Norma nueva sobre ingresos de actividades ordinarias sin disminuir la información proporcionada a los usuarios de los estados financieros. El FASB destacó que un cambio en la práctica para entidades que no contabilizan las actividades de transporte y manipulación como una entrega según Normas anteriores de los EE.UU. sobre ingresos de actividades ordinarias podría ser costoso de implementar y de aplicar sobre una base de continuidad.

- FC24 Habiendo considerado las implicaciones más amplias de modificar la NIIF 15, en este momento (descritas en el párrafo FC3), el IASB no ha propuesto una modificación similar sobre la base de que una opción de política contable para las actividades de transporte y manipulación crearía una excepción al modelo de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias y reduciría potencialmente la comparabilidad entre entidades. El párrafo 22 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. 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.

### Otros cambios propuestos por el FASB sobre este tema

- FC25 El párrafo 24 señala que puede existir un compromiso supuesto en un contrato con un cliente si dicho compromiso crea una expectativa válida del cliente de que la entidad transferirá un bien o servicio al cliente. El FASB ha propuesto cambiar el término "válida" por "razonable" como consecuencia de las cuestiones planteadas por los interesados de los EE.UU. sobre el significado de "válida". Esto es porque el párrafo FC87 de la NIIF 15 señala que los compromisos supuestos no necesitan ser aprobados por ley. El IASB observó que el uso del término "válida" es congruente con las guías relacionadas con obligaciones implícitas de la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*. Por ello, concluyó que hacer una modificación similar al párrafo 24 crearía incongruencias dentro de las NIIF y, por consiguiente, decidió no proponer una modificación.

## Contraprestaciones del principal frente a las contraprestaciones del agente

---

- FC26 Cuando otra parte, además de la entidad, está involucrada en proporcionar bienes o servicios al cliente, la NIIF 15 requiere que la entidad determine si es:
- (a) el principal en la transacción (reconociendo como ingresos de actividades ordinarias el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de proporcionar los bienes o servicios especificados al cliente); o
  - (b) el agente (reconociendo como ingresos de actividades ordinarias la tarifa o comisión por organizar para el tercero el suministro de los bienes o servicios especificados al cliente).
- Los párrafos B34 a B38 incluyen guías para ayudar a una entidad a hacer esa determinación.
- FC27 El GRT analizó un número de cuestiones con respecto a las guías de los párrafos B34 a B38. 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.
- FC28 A la luz de los análisis, los Consejos trataron si y cómo aclarar las guías del principal frente al agente de los párrafos B34 a B38.

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

- FC29 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 es la base para determinar la naturaleza del compromiso de la entidad.
- FC30 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). Sería difícil para una entidad proporcionar el bien o servicio especificado a un cliente si la entidad no tiene primero (y controla) ese 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, 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 de la NIIF 15.

- FC31 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 evalúa 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 (si de forma individual o como parte de un conjunto distinto de bienes o servicios), el cliente de la entidad es el intermediario.
- FC32 Debido a las preocupaciones destacadas en los análisis del GRT, los Consejos decidieron aclarar los aspectos siguientes 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.
  - (b) La aplicación del control a bienes o servicios intangibles.
- FC33 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 una entidad es un agente. La obligación de desempeño de un agente es organizar los bienes o servicios a proporcionar por un tercero; 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.

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

- FC34 Los Consejos observaron que las cuestiones con respecto a la relación entre la evaluación del control y los indicadores de control del párrafo B37, al menos en parte, surgen porque los indicadores del párrafo B37 se trasladan de la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias* y el Tema 605 *Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias*. La NIC 18 tuvo 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 se ha añadido a la confusión.
- FC35 Las consideraciones de los Consejos (explicadas en el párrafo FC382 de la NIIF 15) 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.
- FC36 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 del párrafo FC382 de la NIIF 15. 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 nueva Norma. En la nueva Norma, los indicadores apoyan los conceptos de identificación de obligaciones de desempeño y la transferencia del control de bienes o servicios. Por consiguiente, los Consejos han previsto 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.
- FC37 Los Consejos consideraron si los indicadores del párrafo B37 deben modificarse para establecer más claramente un enlace entre el principio de control y los indicadores, decidiendo en última instancia proponer los siguientes:
- (a) Reformar los indicadores como indicadores de cuándo una entidad controla un bien o servicio especificado antes de la transferencia, en lugar de cómo indicadores de que una entidad no controla el bien o servicio especificado antes de la transferencia.
  - (b) Añadir guías para explicar cómo cada indicador apoya la evaluación del control como se define en el párrafo 33 de la NIIF 15. Esto ayudaría 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) Eliminar el 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) Aclarar que los indicadores no son una lista exhaustiva y que apoyan simplemente la evaluación del control—no sustituyen o invalidan esa evaluación. Indicadores diferentes puede proporcionar evidencia más convincente para apoyar la evaluación del control en escenarios distintos.

FC38 A la luz de la decisión del IASB de poner con generalidad un listón alto al considerar si modificar la NIIF 15, el IASB pensaba que no sería necesario añadir texto explicativo a cada indicador en el párrafo B37 para establecer un vínculo en el control. En opinión del IASB, la claridad sobre la interacción entre el principio de control y los indicadores podría lograrse modificando solo los Ejemplos Ilustrativos. El IASB destacó su preocupación sobre la introducción de texto explicativo en los indicadores del párrafo B37 debido (a) al riesgo de que surjan cuestiones nuevas con respecto a esas explicaciones adicionales y (b) al riesgo de que algunas de las explicaciones adicionales puedan usarse de forma inapropiada para alcanzar una conclusión de que es un principal cuando la entidad es un agente.

FC39 No obstante, a pesar de esa preocupación, el IASB decidió proponer modificaciones a los indicadores del párrafo B37 de la NIIF 15 para alinear la redacción de las modificaciones propuestas con la redacción de los que se espera que proponga el FASB. El IASB concluyó que sería beneficioso proponer modificaciones que conservarían los requerimientos convergidos y guías sobre contraprestaciones del principal frente a las del agente.

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

FC40 Algunos interesados han preguntado 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.

FC41 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, esos indicadores 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 pretende 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 en un momento antes de que el bien o servicio se transfiera al cliente.

### **La aplicación del control a bienes o servicios intangibles**

FC42 Los Consejos observaron que al menos algunas de las dificultades que los interesados habían planteado sobre la aplicación del principio de control, en concreto a los bienes y servicios intangibles, están vinculadas a los retos de identificar el bien o servicio especificado a proporcionar al cliente. Los Consejos observaron que esto es también frecuentemente un reto para las entidades bajo Normas de reconocimiento anteriores de los ingresos de actividades ordinarias.

FC43 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 en escenarios para los que 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).

FC44 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 consiga el derecho. Si el derecho no existe antes de que el cliente lo obtenga, una entidad (que es un intermediario) será incapaz de controlar ese derecho antes de que se transfiera al cliente.

- FC45 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 son 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 en el contrato (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, en 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.
- FC46 Cuando un bien o servicio especificado es un conjunto distinto de bienes o servicios, la evaluación del principal frente al agente puede, en algunos casos, ser sencilla. Los Consejos confirmaron [en el párrafo B35A(c) propuesto] que cuando una entidad presta un servicio significativo para integrar dos o más bienes o servicios en un 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. La entidad también controla los bienes o servicios prestados por terceros que son insumos del bien o servicio especificado 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 significativo de integración, entonces el cliente de la entidad para sus bienes y servicios (que serían los insumos para el bien o servicio especificado) es probable que sea el tercero.
- FC47 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 aplicarle el principio de control. El párrafo adicional propuesto (párrafo B34A) lograría lo siguiente:
- (a) Proporcionaría un marco mejor (es decir, aclara el proceso previsto) a aplicarse al evaluar si una entidad es un principal o un agente.
  - (b) Enfatizaría 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) Aclararía 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, también aclararía 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) Enfatizaría 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.
- FC48 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 veía esencial la inclusión de ese párrafo adicional para aclarar los requerimientos de la NIIF 15—en su opinión, la claridad sobre el proceso previsto a aplicarse podría lograrse modificando solo los Ejemplos Ilustrativos. No obstante, dada la preocupación planteada por los interesados, el IASB concluyó que la introducción del párrafo B34A sería útil para la evaluación del principal frente al agente, y alinearía la redacción de las modificaciones propuestas con las que se espera que proponga el FASB. El IASB destacó los beneficios de proponer modificaciones que conservarían los requerimientos convergidos y guías sobre contraprestaciones del principal frente a las contraprestaciones del agente.

### **Evaluación del control de un servicio**

- FC49 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.

- FC50 Los Consejos observaron que una entidad puede controlar un servicio proporcionado por un tercero cuando controla el derecho a los servicios especificados del tercero que proporcionará al cliente. La entidad a continuación transfiere el derecho a los servicios al cliente o usa sus derechos a dirigir al tercero para prestar los servicios al cliente en nombre de la entidad (es decir, satisfacer la obligación de desempeño de la entidad del contrato con el cliente). La determinación de si la entidad controla un derecho a un servicio especificado requiere la consideración de los factores y circunstancias. Los Consejos destacaron que los contratos que involucran servicios proporcionados por un tercero en el 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 FC44 anterior).
  - (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 FC45 y FC46 anteriores). El párrafo propuesto 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 encarga (es decir, dirige) a un tercero prestar el servicio al cliente en nombre de la entidad para satisfacer la obligación de desempeño de la entidad. El Ejemplo 46A propuesto que acompaña a la NIIF 15 ilustra este escenario.
- FC51 Los Consejos observaron que determinar si una entidad es un principal o un agente es más difícil en la tercera categoría de contratos. Habiendo realizado un contrato con un cliente, la entidad encarga a un tercero satisfacer una obligación de desempeño dentro de ese contrato en su nombre. En estos contratos, la entidad evaluaría si controla el derecho a los servicios especificados. Una entidad podría controlar el derecho a los servicios especificados realizando un contrato con el proveedor del servicio, y definiendo los servicios a prestar por el proveedor del servicio en nombre de la entidad. En ese escenario, la entidad obtiene el derecho a los servicios del proveedor de servicios, y entonces dirige al proveedor de servicios 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 proveedor de servicio 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 proveedor de éstos, en lugar de controlar los derechos a los servicios que la entidad a continuación dirige al cliente.
- FC52 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, 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 proponer el Ejemplo 46A que acompaña a la NIIF 15 para ilustrar la aplicación del control sobre los servicios.

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

- FC53 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 conocieran los importes que carga a los clientes un intermediario que es un agente.
- FC54 El IASB observó que esta cuestión, en gran medida, no está relacionada con las guías sobre contraprestaciones del principal frente a las contraprestaciones del agente de los párrafos B34 a B38, 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.
- FC55 El IASB concluyó que esto no parece ser una cuestión significativa por un número de razones:
- (a) Habitualmente, una entidad que es el principal en la transacción (y, por ello, proporciona los bienes o servicios comprometidos al cliente) conocería la contraprestación a pagar por el cliente a la que tiene derecho la entidad. Si la entidad no conoce la contraprestación a la que tiene derecho, puede plantearse la cuestión de si el cliente de la entidad es el intermediario en la transacción en lugar del cliente final (es decir, el intermediario es un principal en la prestación del bien o

servicio comprometido al cliente final, y no un agente). Incluso cuando una entidad (que es un principal) no conoce los importes que se están cargando a los clientes, se esperaría generalmente que la entidad fuera capaz de aplicar el juicio y hacer estimaciones sobre la contraprestación a la que tiene derecho usando todos los hechos y circunstancias relevantes disponibles para ello.

- (b) Las situaciones en las que una entidad que es un principal puede no conocer el importe cargado por un agente a los clientes son generalmente limitadas a situaciones en las que el agente (i) tiene flexibilidad para establecer los precios o (ii) está suministrando el bien o servicio en nombre del cliente:
- (i) En situaciones en las que el agente tiene alguna flexibilidad para establecer los precios, la capacidad del agente para cargar un precio distinto a los clientes podría considerarse que afecta solo al ingreso por la tarifa o comisión del agente. En otras palabras, el agente puede estar deseando renunciar a parte de su tarifa o comisión en esas situaciones.
- (ii) En situaciones en las que el agente es el proveedor del bien o servicio en nombre del cliente, la contraprestación neta retenida por el agente es la tarifa o comisión que paga el cliente al agente por organizar para la entidad el suministro del bien o servicio. En estos casos, el agente es principalmente un agente del cliente y el precio de transacción para la entidad es el importe remitido por el intermediario.

FC56 El IASB concluyó que la cuestión no requiere ninguna aclaración o guías adicionales porque se espera que surja solo en un conjunto limitado de circunstancias.

## Licencias

---

FC57 El GRT analizó las cuestiones relacionadas con la aplicación de las guías sobre 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 concretas 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.

FC58 A la luz de los análisis e información recibida, el IASB está proponiendo aclarar la Guía de Aplicación sobre licencias y los Ejemplos Ilustrativos que la acompañan para mejorar la operatividad y comprensibilidad de las guías. El IASB piensa que las aclaraciones propuestas no cambian los principios subyacentes de contabilización de las licencias de propiedad intelectual de la NIIF 15. En algunos casos, el IASB ha decidido que no es necesaria una aclaración porque existen guías adecuadas en la NIIF 15 con suficientes explicaciones de las decisiones de los Consejos en los Fundamentos de las Conclusiones que le acompañan. El FASB ha llegado a 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**

FC59 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.

FC60 La NIIF 15 explica en el párrafo B57 que la determinación de si el compromiso de una entidad de conceder una licencia 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 una licencia en el momento en que se concede la licencia 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 su propiedad intelectual 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.

- FC61 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 está 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 ha 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 piensan que los cambios que solo afectan al valor de la propiedad intelectual no afectan de forma significativa a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente. Otros piensan 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.
- FC62 El IASB decidió aclarar los requerimientos del párrafo B58(a) proporcionando guías adicionales sobre cuándo las actividades cambian la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente. El IASB destacó que la referencia a la forma o funcionalidad del párrafo B61 (y de algunos 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 a 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.
- FC63 El párrafo B59A propone aclarar que la evaluación de si las actividades de la entidad cambian 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 (es decir, la "utilidad" de la propiedad intelectual). En algunos casos, la utilidad de la propiedad intelectual 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 la forma o funcionalidad de la propiedad intelectual, se considera que dichas actividades afectan de forma significativa a la capacidad del cliente de obtener beneficios de esta propiedad intelectual. Si las actividades no cambian 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 a 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 utilidad de la propiedad intelectual. Esto es porque, en algunas circunstancias (por ejemplo 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.
- FC64 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 la 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 la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente. Por ello, el IASB está proponiendo aclarar que en estos casos el criterio del párrafo B58(a) no se cumpliría y la licencia sería un derecho a usar la propiedad intelectual.
- FC65 El IASB no está proponiendo definir el término "funcionalidad independiente significativa" sino aclaraciones a los Ejemplos Ilustrativos para demostrar cuándo la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente tiene 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 reconoce, 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. La propiedad intelectual que, a menudo, tiene funcionalidad independiente significativa incluye 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).

- FC66 El IASB está también proponiendo eliminar 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 cambio solo hace referencia a cambios en la forma o funcionalidad de la propiedad intelectual o también incluye cambios en el valor de ésta. 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 detallado del párrafo B57 innecesario en el contexto de la Guía de Aplicación. El tratamiento del párrafo B57 explica los fundamentos de la decisión del IASB sobre cómo determinar si el compromiso de una entidad de conceder una licencia proporciona a un cliente un derecho de acceso o un derecho de uso a la propiedad intelectual de una entidad. Por consiguiente, el IASB incorporará el contenido del párrafo B57 a los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 15.
- FC67 Habiendo considerado las implicaciones más amplias que tendría modificar la NIIF 15 en este momento (descritas en el párrafo FC3), 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 pueden abordarse de forma adecuada proporcionando mayor claridad sobre cómo aplicar los requerimientos de la Norma. Si, como consecuencia de la revisión posterior a la implementación de la Norma, se juzga necesario un cambio significativo en los requerimientos, el IASB modificará la NIIF 15. El cambio de los requerimientos en esta etapa crea el riesgo de consecuencias no pretendidas y de perturbar el proceso de implementación de la Norma.

### **Enfoque alternativo propuesto por el IASB**

- FC68 El FASB ha propuesto 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.
- FC69 El FASB ha propuesto 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 de ésta. 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 de forma contractual, o en la práctica, que 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 continuadas 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.
- FC70 El enfoque del FASB considera la naturaleza de la propiedad intelectual para determinar si las actividades afectan de forma significativa a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente. Las propuestas del FASB tienen 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. No obstante, el FASB decidió proponer esta alternativa sobre la base de la información recibida de que el enfoque sería más operativo que el actual, concretamente para entidades con un número significativo de acuerdos de licencia y las que tienen operaciones diversificadas. El FASB también observó que espera que los resultados según este enfoque alternativo difieran de los del enfoque según la NIIF 15 en relativamente pocos casos. En su opinión, la mayoría de los propietarios de licencias continúan involucrados con su propiedad intelectual simbólica a lo largo de su vida económica.

### **Contraprestación en forma de regalías basadas en ventas o en uso**

- FC71 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) tengan lugar 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".

- FC72 Los interesados han indicado que no está claro cuándo las regalías basadas en ventas o en uso están "comprometidas a cambio de una licencia". Algunos interesados opinan 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 han sugerido que las regalías se aplican solo cuando se relacionan únicamente con una licencia que es distinta, de acuerdo con el párrafo 27, o solo cuando es el elemento principal o dominante con el que se relaciona la regalía. Los interesados también han 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.
- FC73 En respuesta a las preocupaciones de los interesados, los Consejos decidieron proponer aclarar la aplicación de la restricción de las regalías de la forma siguiente:
- (a) la restricción de las regalías debería aplicarse siempre que el elemento predominante con el que se relacionan las regalías es una licencia de propiedad intelectual; y
  - (b) una entidad no debería dividir un regalía única en una parte sujeta a la restricción de las regalías y una parte que no lo está (y, por ello, estaría sujeta a los requerimientos aplicables a la contraprestación variable, incluyendo la restricción sobre la contraprestación variable).

### **Aplicación de la restricción de las regalías**

- FC74 El IASB decidió proponer en el párrafo B63A que la restricción de las regalías se aplique 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 licencia. Los Consejos habían observado anteriormente en el párrafo FC415 de la NIIF 15 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 puede restringir de forma desproporcionada su aplicación.
- FC75 El FASB ha propuesto un ejemplo de cuándo una licencia es el elemento predominante con el que se relaciona la regalía del párrafo 606-10-55-65A (párrafo propuesto B63A de la NIIF 15). El IASB decidió que no es necesaria ninguna guía adicional sobre el término "predominante" porque la información recibida de los interesados sugiere que puede aplicarse en la práctica. El IASB reconoce 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 y la complejidad procedente de esa determinación es probable que sea menor que el procedente de la aplicación de los requerimientos generales sobre la contraprestación variable para los acuerdos fuera del alcance de la restricción de las regalías si el alcance fuera a ser más restrictivo.
- FC76 El IASB se mostró contrario a ampliar la restricción de las regalías 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 acuerdos sobre los que los Consejos concluyeron anteriormente que no deberían aplicar la restricción de las regalías (por ejemplo, ventas de bienes intangibles que incluyen propiedad intelectual, tales como software de usuario final sobre el que obtiene una licencia el cliente como parte de la venta).
- FC77 El IASB destaca 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. La restricción de las regalías se aplicaría también a una licencia única que no es el elemento predominante con el que se relaciona la regalía, pero ésta se relaciona principalmente con dos o más licencias comprometidas en un contrato.
- FC78 Mediante las modificaciones propuestas a los ejemplos, el FASB ha sugerido aclarar cómo debería una entidad contabilizar los ingresos de actividades ordinarias que surgen de regalías a cambio de una licencia que proporciona un derecho de acceso a la propiedad intelectual (teniendo en cuenta los requerimientos sobre la medición de los progresos hacia la satisfacción de una obligación de desempeño). El IASB decidió no proponer una aclaración similar. Esto es porque la modificación ilustra una aplicación del requerimiento del párrafo B60 relacionado con la selección de un método apropiado de medir el progreso sobre las obligaciones de desempeño satisfechas a lo largo del tiempo. El IASB concluyó que los párrafos 39 a 45 y la Guía de Aplicación correspondiente proporcionan guías suficientes a este respecto.

## División de una regalía

- FC79 El párrafo B63B propone 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 de los párrafos 50 a 59 (si no se aplica el párrafo B63). El IASB está proponiendo esta aclaración del párrafo B63B porque concluyó 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.

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

- FC80 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. Los interesados reconocieron que el párrafo B62 deja claro que las restricciones de tiempo, geografía 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 está 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).
- FC81 Habiendo considerado las implicaciones más amplias que tendría modificar la NIIF 15 en este momento (descritas en el párrafo FC3), el IASB decidió que no era necesaria una aclaración sobre el efecto de las restricciones contractuales en los acuerdos de licencia sobre la identificación de los bienes o servicios comprometidos en el contrato. Esto es porque, en su opinión, existen guías adecuadas en la NIIF 15 y en los Fundamentos de las Conclusiones que la acompañan. El párrafo B62 señala que las restricciones de tiempo, región geográfica o uso 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. El párrafo FC411 de la NIIF 15 explica que las restricciones "definen atributos de los derechos transferidos en lugar de la naturaleza de la propiedad intelectual subyacente y los derechos proporcionados por la licencia", es decir las restricciones contractuales definen los atributos de la licencia y no cambian el número de compromisos del contrato. Por consiguiente, el IASB no pretendía que una licencia para proyectar una película solo en una fecha concreta de cada año a lo largo de tres años se contabilice como tres licencias.
- FC82 En respuesta a las preocupaciones de los interesados, el FASB ha propuesto guías adicionales para confirmar que las restricciones contractuales de la naturaleza descrita en el párrafo B62 son atributos de la licencia. Las restricciones definen el alcance de la licencia y, por ello, no afectan a la evaluación de los compromisos del contrato. El FASB también concluyó que no todas las disposiciones contractuales relacionadas con el alcance de la licencia deben catalogarse como restricciones del derecho del cliente bajo la licencia. En opinión del FASB, en algunos casos, los términos del contrato revocan de forma efectiva los derechos del cliente sobre parte de la duración de la licencia y, por consiguiente, el contrato contiene más de una licencia con duraciones discontinuas. El FASB ha propuesto dos ejemplos para ilustrar cuándo las disposiciones contractuales relacionadas con el alcance de la licencia deben catalogarse como restricciones del derecho del cliente y cuándo revocan derechos del cliente bajo la licencia.

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

- FC83 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 la emisión de la NIIF 15, algunos interesados han preguntado sobre cuándo las guías sobre licencias para 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 eran de la opinión de 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 combinada 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 combinada si se satisface a lo largo del tiempo.

- FC84 Una vez más, habiendo considerado las implicaciones más amplias que tendría modificar la NIIF 15 en este momento, 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. Una entidad necesitará, sin embargo, aplicar el juicio para determinar la naturaleza de la obligación de desempeño, y para seleccionar un método de medir el progreso que sea congruente con el objetivo representado en el desempeño de la entidad.
- FC85 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 párrafo FC407 de la NIIF 15 destaca que una entidad consideraría la naturaleza de su compromiso al conceder la licencia si ésta en el componente principal o dominante de una obligación de desempeño combinada. Por ejemplo, si una entidad concede una licencia a 10 años que no es distinta de un acuerdo de servicio a un año, sería inapropiado concluir que la obligación de desempeño combinada se satisface a lo largo de un periodo de servicio de un año si el compromiso de la entidad era proporcionar un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad a lo largo de un periodo de 10 años si la licencia fuera distinta.
- FC86 El FASB ha propuesto modificaciones que señalan explícitamente que una entidad debería considerar 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 combinada 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).

## **Otras modificaciones que se espera que proponga el FASB**

---

### **Cobrabilidad y terminación del contrato [párrafos 9(e) y 15]**

- FC87 El GRT analizó una pregunta de implementación planteada por los interesados sobre la forma de aplicar el criterio de cobrabilidad del párrafo 9(e) 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 las guías de cobrabilidad del párrafo 9(e) cuando no es probable que sea cobrable la contraprestación total comprometida en el contrato; y
  - (b) cuándo reconocer los ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con el párrafo 15 para contraprestaciones no reembolsables recibidas de clientes cuando el contrato no cumple los criterios del párrafo 9.

### **Evaluación de la cobrabilidad**

- FC88 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*.
- FC89 Los análisis del GRT informaron a los Consejos que algunos interesados interpretan estas guías 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 tienen poca calidad crediticia no cumplirían los criterios del párrafo 9(e), aun cuando sean, por lo demás, contratos válidos y de buena fe. Otros interesados afirmaron que esos contratos serían válidos y de buena fe si la entidad puede protegerse del riesgo crediticio.
- FC90 Los Consejos destacaron que la evaluación del párrafo 9(e) requiere que una entidad considere la posición relativa de los derechos contractuales de la entidad a la contraprestación y las obligaciones de desempeño de la entidad. 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 describe el párrafo FC46 de la NIIF 15—ese párrafo señala que, si el cliente no cumple lo que se acordó y,

por consiguiente, la entidad respondiera a las acciones del cliente no transfiriéndole ningún bien o servicio adicional, la entidad no consideraría la probabilidad del pago de esos bienes o servicios que no se transferirían.

- FC91 Habiendo considerado las implicaciones más amplias que tendría modificar la NIIF 15 en este momento, el IASB concluyó que las guías existentes de la NIIF 15 y el material explicativo de los Fundamentos de las Conclusiones eran suficientes. El IASB destacó que espera que la práctica se desarrolle de forma congruente con las intenciones de los Consejos para desarrollar el criterio de cobrabilidad del párrafo 9(e). El IASB tampoco hubiera esperado posibles aclaraciones al párrafo 9(e) que dieran lugar a diferencias en los resultados de presentación de la información.
- FC92 Para alcanzar su decisión, el IASB observó que una entidad generalmente no realiza un contrato con un cliente si la entidad 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 del párrafo FC43 de la NIIF 15 que señala que las entidades generalmente solo realizan contratos para los que es probable que cobren el importe al que tendrán derecho. No era intención de los Consejos que muchos contratos incumplan 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.
- FC93 El FASB decidió proponer modificaciones a la guía de implementación y Ejemplos del Tema 606 que aclaran cómo una entidad debería evaluar la cobrabilidad en la Fase 1 del modelo de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias. Las modificaciones se espera que confirmen que la evaluación de la cobrabilidad puede basarse en una parte de la contraprestación comprometida en el contrato a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que transferirá al cliente.

### Terminación del contrato

- FC94 El párrafo 15 especifica cuándo debe reconocerse la contraprestación recibida del cliente como ingreso de actividades ordinarias por una entidad que no ha cumplido la Fase 1 del modelo de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias. El párrafo 15(b) señala que los ingresos de actividades ordinarias deben reconocerse cuando el contrato ha sido terminado y la contraprestación recibida del cliente no es reembolsable.
- FC95 Los análisis del GRT informaron a los Consejos sobre la diversidad potencial en la comprensión de los interesados de cuándo un contrato es terminado. La evaluación de cuándo un contrato es 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 de los interesados afirman que un contrato es terminado cuando una entidad deja de transferir los bienes y servicios comprometidos al cliente. Otros interesados afirman que un contrato es 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 la entidad puede haber dejado de transferir los bienes o servicios comprometidos al cliente y no tiene obligaciones adicionales de transferir bienes o servicios al cliente.
- FC96 El IASB destacó que los contratos, a menudo, especifican que una entidad tiene el derecho de terminar el contrato en el 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 las guías existentes en la NIIF 15 son suficientes para que una entidad concluya que un contrato es terminado cuando deja de proporcionar bienes o servicios al cliente sin aclaraciones adicionales. 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 proponer ninguna modificación en relación al párrafo 15.
- FC97 El FASB decidió proponer modificaciones que aclaren cuándo un contrato es terminado de acuerdo con el párrafo 606-10-25-7 (párrafo 15 de la NIIF 15).

### Contraprestación distinta al efectivo

- FC98 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 razones distintas a la forma de la contraprestación?
- FC99 El párrafo 66 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). 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.
- FC100 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.
- FC101 El FASB decidió proponer una modificación a las guías del Tema 606 requiriendo que la contraprestación distinta al efectivo deba medirse 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.
- FC102 El IASB reconoce que, puesto que no está proponiendo un cambio equivalente al que se espera que proponga el FASB, el uso de una fecha de medición distinta de la del inicio del contrato no estaría descartada 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. Por ello, no se espera que la NIIF 15 cree más diversidad de la que existe actualmente con respecto a esta cuestión. 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, si fuera significativo, se requeriría que una entidad revelase la política contable aplicada.
- FC103 El FASB también decidió proponer una modificación que aclare que la restricción sobre la contraprestación variable se aplica solo a la variabilidad que surge por razones distintas a la forma de la contraprestación. Los requerimientos del párrafo 68 indican que la restricción sobre la contraprestación variable se aplica 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). Desde la emisión de la NIIF 15, algunos interesados observaron que no está claro si los requerimientos de la contraprestación variable de los párrafos 56 a 58 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 distintas. En concreto, algunos interesados plantearon su preocupación porque bifurcar los efectos de la variabilidad pudiera ser complicado en algunas circunstancias.
- FC104 Los miembros del FASB observaron que aplicar los requerimientos de la contraprestación variable a las dos formas 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. El IASB observó estas opiniones pero, por las razones tratadas en el párrafo FC102, decidió no proponer una modificación a la NIIF 15 sobre esta cuestión.

## Presentación de los impuestos por ventas

- FC105 El párrafo 47 especifica que los importes cobrados en nombre de terceros, tal como algunos impuestos por ventas están excluidos de la determinación del precio de la transacción. Se requiere, por ello, que las entidades identifiquen y evalúen los impuestos por ventas para determinar si incluirlos o no en el precio de la transacción.

- FC106 Desde la emisión de la nueva Norma sobre ingresos de actividades ordinarias, algunos interesados de los EE.UU. han expresado 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 variación de las leyes fiscales y los cambios en éstas entre jurisdicciones contribuye a esa complejidad. Por ello, algunos preparadores y profesionales solicitaron que los Consejos modifiquen la nueva 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.
- FC107 El FASB decidió proponer una solución práctica 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, ventas, uso, valor añadido o algunos impuestos de aduanas). Los impuestos establecidos sobre cobros brutos o impuestos durante el proceso de compra de inventario se espera que se excluyan del alcance de la elección. El alcance de la elección se espera que se base en las guías sobre Normas previas de ingresos de actividades ordinarias según los PCGA de los EE.UU.
- FC108 El IASB no está proponiendo añadir una solución práctica similar a la NIIF 15 por las siguientes razones:
- (a) Reducirían la comparabilidad de los ingresos de actividades ordinarias entre entidades bajo regímenes fiscales en diferentes jurisdicciones, así como entre entidades de la misma jurisdicción en la medida en que opten por distintos enfoques.
  - (b) Las Normas anteriores de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias según las NIIF contenían requerimientos aplicables a los impuestos por ventas similares a los de la NIIF 15. Por ello, la evaluación de si los impuestos por ventas se cobran de 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 por 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.

## Soluciones prácticas en la transición

---

- FC109 El párrafo C3 especifica que los requerimientos de la NIIF 15 deben aplicarse (a) de forma retroactiva a cada periodo sobre el que se informa que se presente con reexpresión de periodos comparativos (método de la retroactividad completa); o (b) retroactivamente con el efecto acumulado de la aplicación inicial de las guías reconocido en la fecha de aplicación inicial (método de la retroactividad modificada). Los párrafos 18 a 21 especifican la contabilización de las modificaciones del contrato.
- FC110 Desde la emisión de la NIIF 15 los interesados han planteado preocupaciones con respecto a los problemas potenciales de aplicar los requerimientos de transición de la NIIF 15 a (a) contratos que han sido modificados antes de la fecha de la aplicación inicial; o (b) contratos para los que la entidad ha transferido todos los bienes o servicios identificados de acuerdo con la NIC 11 *Contratos de Construcción* o NIC 18 (es decir, contratos completados como se definen en la NIIF 15).

## Contratos modificados

- FC111 El IASB decidió proponer una solución práctica en la transición que permitiera que una entidad refleje el efecto agregado de todas las modificaciones que ocurrieron entre el inicio del contrato y la fecha más antigua presentada al identificar las obligaciones de desempeño y determinar el precio de la transacción, en lugar de contabilizar los efectos de cada modificación por separado. Esto permitiría que una entidad aplique el razonamiento en retrospectiva al comienzo del primer periodo presentado al contabilizar las modificaciones del contrato que tuvieron lugar antes de esa fecha. El IASB piensa que este enfoque proporcionaría algún alivio de costos y todavía daría lugar a información financiera que se alinea estrechamente con la información financiera que estaría disponible según la NIIF 15 sin la solución. El FASB también decidió proponer una solución práctica similar.
- FC112 El IASB está proponiendo que todas las entidades deberían aplicar la solución al comienzo del primer periodo presentado, de forma que las entidades que elijan el método de la retroactividad modificada no tengan que esperar hasta la fecha de aplicación inicial antes de finalizar la contabilización de las modificaciones anteriores. El FASB decidió proponer que las entidades deberían aplicar la solución al comienzo del primer periodo presentado de acuerdo con el Tema 606. Para las entidades que opten por el método de la retroactividad completa, este sería sobre la misma base que las decisiones del IASB. Sin

embargo, para entidades que opten por el método de la retroactividad modificada, esta sería la fecha de aplicación inicial del Tema 606.

- FC113 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 eliminaría la necesidad de evaluar los efectos de las modificaciones antes de la transición. 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 anteriormente 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 ambos Consejos porque podría dar lugar a información financiera que difería de forma significativa de la de la NIIF 15 sin la solución.

## Contratos completados

- FC114 Los Consejos analizaron una solución práctica posible adicional para permitir que una entidad que opte por el método de la retroactividad completa no aplique la Norma a contratos que son contratos completados definidos como tales al comienzo del primer periodo presentado. El IASB decidió proponer modificaciones para introducir esta solución práctica. 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 de forma significativa el esfuerzo y costo de la aplicación inicial. 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*.
- FC115 El FASB decidió no proponer 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 a 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.

## Transición y fecha de vigencia

---

- FC116 El IASB no está proponiendo una fecha de vigencia para *Aclaraciones a la NIIF 15*. El objetivo del IASB es finalizar las modificaciones propuestas con tiempo suficiente para establecer una fecha de vigencia alineada con la fecha de vigencia revisada de la NIIF 15. En julio de 2015, el IASB decidió diferir la fecha de vigencia de la NIIF 15 por un año a 1 de enero de 2018.
- FC117 El IASB propone permitir la aplicación anticipada de *Aclaraciones a la NIIF 15*. Por ello, una entidad que opte por aplicar la NIIF 15 antes de su fecha de vigencia se le permitiría aplicar la NIIF 15 modificada por estas aclaraciones. Sin embargo, se permitiría a esa entidad aplicar las aclaraciones en una fecha posterior a la que aplique por primera vez la NIIF 15.
- FC118 El IASB propone que una entidad debería aplicar las modificaciones propuestas de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8. Para alcanzar su decisión de requerir la aplicación retroactiva, el IASB observó que con las modificaciones se pretendía que se aclararan las intenciones del IASB al desarrollar los requerimientos de la NIIF 15 en lugar de cambiarlos. El IASB decidió no proponer la aplicación prospectiva de las *Aclaraciones a la NIIF 15* porque esto reduciría la comparabilidad en los casos limitados en que las modificaciones propuestas puedan dar lugar a cambios significativos en la aplicación por parte de una entidad de la NIIF 15. Este enfoque 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.
- FC119 El párrafo C8A propone que al aplicar las modificaciones de forma retroactiva, una entidad debería aplicar las modificaciones como si hubieran sido incluidas en la NIIF 15 en la fecha de la aplicación inicial. El resultado esperado de aplicar las modificaciones de forma retroactiva se resume de la forma siguiente:
- (a) Para entidades que adoptan la NIIF 15 y *Aclaraciones a la NIIF 15* en la misma fecha, los efectos de la aplicación de las modificaciones se reflejarían en los de la aplicación inicial de la NIIF 15.
  - (b) Para entidades que adopten *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.

- FC120 El resultado de la aplicación retroactiva de *Aclaraciones a la NIIF 15* dependerá del método de transición que seleccione una entidad cuando aplique por primera vez la NIIF 15—el método de la retroactividad completa o el método de la retroactividad modificada. La selección del método de transición determinará, por ejemplo, si los periodos anteriores de 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 haya aplicado la NIIF 15. Por ejemplo, considérese una entidad que usa el método de la retroactividad modificada y aplica inicialmente la NIIF 15 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 a 1 de enero de 2017.

## Opinión alternativa

### Opinión alternativa sobre el Proyecto de Norma *Aclaraciones a la NIIF 15* publicado en julio de 2015

- OA1 El Sr. Ochi votó en contra de la publicación del Proyecto de Norma *Aclaraciones a la NIIF 15*. Él está de acuerdo con todas las modificaciones de aclaración propuestas a la NIIF 15 y las exenciones de transición adicionales. Sin embargo, discrepa de la propuesta de requerir que una entidad aplique las modificaciones a la NIIF 15 de forma retroactiva. El Sr. Ochi considera que el IASB debería proponer un método de transición diferente para las entidades que apliquen las modificaciones en una fecha posterior a la primera aplicación de la NIIF 15 como se emitió originalmente. Específicamente, piensa que se debe permitir que estas entidades apliquen las modificaciones a la NIIF 15 de forma prospectiva, es decir, solo a contratos realizados a partir de la fecha de vigencia de las modificaciones.
- OA2 El Sr. Ochi destaca que el IASB permitió la aplicación anticipada de la NIIF 15 y reconoce que muchas entidades pueden estar bien avanzadas en sus procesos de implementación. En realidad, él conoce al menos una gran empresa que ya ha adoptado la NIIF 15. Por consiguiente, se puede requerir, en efecto, que algunas entidades reexpresen algunos contratos dos veces, en la primera aplicación de la NIIF 15 como originalmente se emitió y otra vez cuando se apliquen por primera vez las modificaciones a la Norma.
- OA3 El Sr. Ochi está de acuerdo en principio con las aclaraciones publicadas a una Norma antes de la fecha de vigencia de esa Norma si fueran útiles a los representados. Sin embargo, en estos casos, piensa que el IASB debería otorgar la consideración debida a esas entidades que han comenzado ya a preparar la aplicación anticipada de la Norma. El Sr. Ochi destaca que un número de jurisdicciones están en diferentes fases de adopción de la NIIF. A este respecto, piensa que permitir la aplicación anticipada de una Norma apoya su adopción pacífica. Él, por ello, considera que el IASB debe cuidadosamente asegurar que no penaliza, de hecho, a las entidades que comienzan su proceso de implementación de forma anticipada y recompensa a las que lo retrasan. El Sr. Ochi 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. El Sr. Ochi piensa que proponer aclaraciones, incluso si su efecto potencial se espera que sea limitado, podría afectar adversamente al comportamiento de las entidades en el futuro cuando el IASB emita una Norma nueva. Esto puede actuar como un desincentivo a que las entidades comiencen la implementación de una Norma nueva de forma oportuna.