SEGUNDA PARTE

Las Normas aprobadas con esta Circular (síntesis), son:

Norma	Titulo	Aprobación IASB	Vigencia[1]
Nuevas Normas			
NIIF 14	Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas	Enero de 2014	01-01-2016
NIIF 15	Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes	Mayo de 2014	01-01-2017
Normas Modificadas o reemplazadas			
NIIF 11	Contabilización de Adquisiciones de Participaciones en Operaciones Conjuntas (Modificaciones a la NIIF 11)	Mayo de 2014	01-01-2016
NIC 16 y NIC 38	Aclaración de los Métodos Aceptables de Depreciación y Amortización (Modificaciones a las NIC 16 y NIC 38)	Mayo de 2014	01-01-2016
NIC 16 y NIC 41	Agricultura: Plantas Productoras (Modificaciones a la NIC 16 y a la NIC 41)	Junio de 2014	01-01-2016
Normas Derogadas [2]			
NIC 11	Contratos de Construcción	Mayo de 2014	01-01-2017
NIC 18	Ingresos de Actividades Ordinarias	Mayo de 2014	01-01-2017
CINIIF 13	Programas de Fidelización de Clientes	Mayo de 2014	01-01-2017
CINIIF 15	Acuerdos para la Construcción de Inmuebles	Mayo de 2014	01-01-2017
CINIIF 18	Transferencias de Activos procedentes de Clientes	Mayo de 2014	01-01-2017
SIC 31	Ingresos—Permutas de Servicios de Publicidad.	Mayo de 2014	01-01-2017

[1] La vigencia se refiere a que es obligatoria su aplicación a partir del ejercicio iniciado desde la fecha indicada (si son normas modificadas, reemplazadas o nuevas normas) o que ha sido derogada para los ejercicios iniciados desde la fecha indicada (si son normas derogadas).

[2] Estas Normas han sido derogadas por la NIIF 15, la cual entra en vigencia con fecha 1 de enero de 2017 y se permite su aplicación anticipada.

CIRCULAR N° 7 DE ADOPCIÓN DE LAS NIIF

Anexo I – Listado de los componentes de las NIIF que fueron adoptados por medio de la RT 26 o de las Circulares de adopción de las NIIF emitidas por la FACPCE (incluyendo la actual Circular)

La fecha de aprobación del Anexo I se modifica (en algunos casos) en relación con la versión anterior del mismo Anexo, porque algunas normas o modificaciones de normas, tienen un sector que se refiere a modificación de otras normas.

Para determinar la fecha de vigencia de cada modificación es necesario leer el texto de la misma.

Las modificaciones a las NIIF pueden ser adoptadas anticipadamente cuando así lo prevea la norma modificatoria.

Nombre	**Descripción**	**mes de aprobación o de la última modificación**
	Marco Conceptual para la información financiera	09-2010
NIIF 1	Adopción por primera vez de las normas internacionales de información financiera	05-2014
NIIF 2	Pagos basados en acciones	12-2013
NIIF 3	Combinaciones de negocios	05-2014
NIIF 4	Contratos de seguro	05-2014
NIIF 5	Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas	11-2013
NIIF 6	Exploración y evaluación de recursos minerales	04/2009
NIIF 7	Instrumentos financieros: Información a revelar	11-2013
NIIF 8	Segmentos de operación	12-2013
NIIF 9	Instrumentos financieros	05-2014
NIIF 10	Estados financieros consolidados	10-2012
NIIF 11	Acuerdos conjuntos	06-2012
NIIF 12	Información a revelar sobre participaciones en otras entidades	10-2012
NIIF 13	Medición del valor razonable	12-2013
NIIF 14	Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas	01-2014
NIIF 15	Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes.	05-2014
NIC 1	Presentación de estados financieros	06-2014
NIC 2	Inventarios	05-2014
NIC 7	Estado de flujos de efectivo	10-2012
NIC 8	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores	11-2013

Nombre	**Descripción**	**mes de aprobación o de la última modificación**
NIC 10	Hechos ocurridos después del período sobre el que se informa	05-2011
NIC 11	Contratos de construcción	05-2014[3]
NIC 12	Impuesto a las ganancias	05-2014
NIC 16	Propiedades, planta y equipo	06-2014
NIC 17	Arrendamientos	06-2014
NIC 18	Ingresos de actividades ordinarias	05-2014[4]
NIC 19	Beneficios a los empleados	11-2013
NIC 20	Contabilización de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales	11-2013
NIC 21	Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera	11-2013
NIC 23	Costos por préstamos	06-2014
NIC 24	Información a revelar sobre partes relacionadas	12-2013
NIC 26	Contabilización e información financiera sobre planes de beneficio por retiro	1994
NIC 27	Estados financieros separados	10-2012
NIC 28	Inversiones en asociadas y negocios conjuntos.	05-2011
NIC 29	Información financiera en economías hiperinflacionarias	05-2008
NIC 32	Instrumentos financieros: presentación	05-2014
NIC 33	Ganancias por acción	06-2011
NIC 34	Información financiera intermedia	05-2014
NIC 36	Deterioro del valor de los activos	06-2014
NIC 37	Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes	05-2014
NIC 38	Activos intangibles	05-2014
NIC 39	Instrumentos financieros: reconocimiento y medición	05-2014
NIC 40	Propiedades de inversión	06-2014
NIC 41	Agricultura	06-2014
CINIIF 1	Cambios en pasivos existentes por retiro del servicio, restauración y similares	09-2007

[3] Esta Norma ha sido derogada por la NIIF 15, la cual entra en vigencia con fecha 1 de enero de 2017 y se permite su aplicación anticipada.

Nombre	**Descripción**	**mes de aprobación o de la última modificación**
CINIIF 2	Aportaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares	11-2013
CINIIF 4	Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento	05-2011
CINIIF 5	Derechos por la participación en fondos para el retiro del servicio, la restauración y la rehabilitación medioambiental	11-2013
CINIIF 6	Obligaciones surgidas de la participación en mercados específicos-Residuos de aparatos eléctricos y electrónicos	09-2005
CINIIF 7	Aplicación del procedimiento de reexpresión según la NIC 29 Información financiera en economías hiperinflacionarias	09-2007
CINIIF 10	Información financiera intermedia y deterioro del valor	11-2013
CINIIF 12	Acuerdos de concesión de servicios	05-2014
CINIIF 13	Programas de fidelización de clientes	05-2014[4]
CINIIF 14	NIC 19: El límite de un activo por beneficios definidos, obligación de mantener un nivel mínimo de financiación y su interacción	06-2011
CINIIF 15	Acuerdos para la construcción de inmuebles	05-2014[5]
CINIIF 16	Coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero	11-2013
CINIIF 17	Distribuciones, a los propietarios, de activos distintos al efectivo	05-2011
CINIIF 18	Transferencias de activos procedentes de clientes	05-2014[5]
CINIIF 19	Cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio	11-2013
CINIIF 20	Costos de desmonte en la fase de producción de una mina a cielo abierto	10-2011
CINIIF 21	Gravámenes	05-2013
SIC 7	Introducción del Euro	11-2013
SIC 10	Ayudas gubernamentales – sin relación específica con actividades de operación	09-2007
SIC 15	Arrendamientos operativos – Incentivos	09-2007

[4] Esta Norma ha sido derogadas por la NIIF 15, la cual entra en vigencia con fecha 1 de enero de 2017 y se permite su aplicación anticipada.

Nombre	**Descripción**	**mes de aprobación o de la última modificación**
SIC 25	Impuestos a las ganancias – Cambios en la situación fiscal de una entidad o de sus accionistas	09-2007
SIC 27	Evaluación de la esencia de las transacciones que adoptan la forma legal de un arrendamiento	05-2014
SIC 29	Acuerdos de concesión de servicios: Información a revelar	09-2007
SIC 31	Ingresos – Permutas de servicios de publicidad	05-2014[5]
SIC 32	Activos intangibles – Costos de sitios Web	05-2014

[5] Esta Norma ha sido derogadas por la NIIF 15, la cual entra en vigencia con fecha 1 de enero de 2017 y se permite su aplicación anticipada.

Norma Internacional de Información Financiera 14

Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas

Norma Internacional de Información Financiera 14

Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas

Objetivo

1 El objetivo de esta Norma es especificar los requerimientos de información financiera para los *saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas* que surgen cuando una entidad proporciona bienes o servicios a clientes a un precio o tarifa que está sujeto a *regulación de tarifas*.

2 Para alcanzar este objetivo, la Norma requiere:

(a) cambios limitados en las políticas contables que se aplicaban de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados anteriores (*PCGA anteriores*) para los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, que se relacionan principalmente con la presentación de estas cuentas; y

(b) revelar información que:

(i) identifique y explique los importes reconocidos en los estados financieros de la entidad que surgen de la regulación de tarifas; y

(ii) ayude a los usuarios de los estados financieros a comprender el importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros procedentes de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que se reconocen.

3 Los requerimientos de esta Norma permiten que cuando una entidad adopta las NIIF y se encuentra dentro de su alcance, continúe la contabilización de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas en sus estados financieros de acuerdo con sus PCGA anteriores, con sujeción a los cambios limitados mencionados en el párrafo 2 anterior.

4 Además, esta Norma proporciona algunas excepciones o exenciones, a los requerimientos de otras Normas. Todos los requerimientos especificados para informar sobre los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, y cualesquiera excepciones o exenciones, a los requerimientos de otras Normas que se relacionan con dichos saldos, están contenidos dentro de esta Norma en lugar de dentro de otras Normas.

Alcance

5 Se permite que una entidad aplique los requerimientos de esta Norma en sus *primeros estados financieros conforme a las NIIF* si y solo si:

(a) realiza *actividades con tarifas reguladas*; y

(b) reconoció importes, que cumplen los requisitos de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, en sus estados financieros de acuerdo con sus PCGA anteriores.

6 Una entidad aplicará los requerimientos de esta Norma en sus estados financieros de periodos posteriores, si y solo si, en sus primeros estados financieros conforme a las NIIF, reconoció saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas mediante la elección de la aplicación de los requerimientos de esta Norma.

7 Esta Norma no aborda otros aspectos de la contabilización por parte de las entidades que se dedican a actividades con tarifas reguladas. Mediante la aplicación de los requerimientos de esta Norma, los importes que se permitan o requieran reconocer como activos o pasivos, de acuerdo con otras Normas no se incluirán dentro de los importes clasificados como saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

8 Una entidad que quede dentro del alcance de esta Norma, y que decida implementarla, aplicará todos sus requerimientos a todos los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que surjan de todas las actividades con tarifas reguladas.

Reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas

Exención temporal del párrafo 11 de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*

9 **Una entidad que tiene actividades con tarifas reguladas y que queda dentro del alcance de esta Norma, y que decida implementarla, aplicará los párrafos 10 y 12 de la NIC 8 al desarrollar sus políticas contables para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas.**

10 Los párrafos 11 y 12 de la NIC 8 especifican las fuentes de los requerimientos y guías que se requiere o permite que la dirección considere al desarrollar una política contable para una partida, si ninguna Norma relevante es aplicable de forma específica a dicha partida. Esta Norma exime a una entidad de aplicar el párrafo 11 de la NIC 8 a sus políticas contables para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. Por consiguiente, se permite que las entidades que reconocen saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, como partidas separadas o como parte del valor en libros de otros activos y pasivos, de acuerdo con sus PCGA anteriores, continúen reconociendo dichos saldos, de acuerdo con esta Norma a través de la exención del párrafo 11 de la NIC 8, con sujeción a los cambios en la presentación requeridos por los párrafos 18 y 19 de esta Norma.

Continuación de políticas contables existentes

11 **En el momento de la aplicación inicial de esta Norma, una entidad continuará aplicando sus políticas contables conforme a PCGA anteriores para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, excepto por los cambios permitidos por los párrafos 13 a 15. Sin embargo, la presentación de estos importes cumplirá con los requerimientos de presentación de esta Norma, que pueden requerir cambios en las políticas de presentación conforme a PCGA anteriores de la entidad (véanse los párrafos 18 y 19).**

12 Una entidad aplicará las políticas establecidas de acuerdo con el párrafo 11 de forma congruente en periodos posteriores, excepto por los cambios permitidos por los párrafos 13 a 15.

Cambios en las políticas contables

13 **Una entidad no cambiará sus políticas contables para comenzar el reconocimiento de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. Una entidad solo puede cambiar sus políticas contables para el reconocimiento, medición deterioro de valor y baja en cuentas de saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas si el cambio origina estados financieros más relevantes para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios, y no menos fiables[1], o más fiables, pero no menos relevantes para atender dichas necesidades. Una entidad juzgará la relevancia y la fiabilidad empleando los criterios del párrafo 10 de la NIC 8.**

14 Esta Norma no exime a las entidades de aplicar los párrafos 10 ó 14 y 15 de la NIC 8 a los cambios en la política contable. Para justificar cambios en sus políticas contables sobre saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, una entidad demostrará que el cambio aproxima más sus estados financieros al cumplimiento de los criterios del párrafo 10 de la NIC 8. Sin embargo, el cambio no necesita lograr el cumplimiento total de dichos criterios para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

15 Los párrafos 13 y 14 se aplican ambos a los cambios realizados en la implementación inicial de esta Norma y a los llevados a cabo en periodos de presentación posteriores.

Interacción con otras Normas

16 **Cualquier excepción, exención o requerimientos adicionales específicos relacionados con la interacción de esta Norma con otras Normas están contenidos dentro de esta Norma (véanse los párrafos B7 a B28). En ausencia de cualquier excepción, exención o requerimientos adicionales, se**

1 En septiembre de 2010, el IASB sustituyó el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros* por el *Marco Conceptual para la Información Financiera.* El término "representación razonable" abarca las características principales que el *Marco Conceptual* anterior denominaba "fiabilidad". El requerimiento del párrafo 13 de esta Norma se basa en los requerimientos de la NIC 8 que conserva el término "fiabilidad".

aplicarán otras Normas a los saldos de las cuentas de diferimientos de las actividades reguladas en la misma forma en que lo hacen a los activos, pasivos, ingresos y gastos que se reconocen de acuerdo con esas Normas.

17 En algunas situaciones, se podría necesitar aplicar otra Norma a un saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas que se ha medido de acuerdo con las políticas contables de una entidad que se establecen de acuerdo con los párrafos 11 y 12, para reflejar dicho saldo apropiadamente en los estados financieros. Por ejemplo, la entidad puede tener actividades con tarifas reguladas en un país extranjero en el cual las transacciones y saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas se denominan en una moneda que no es la moneda funcional de la entidad que informa. Los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y los movimientos en dichos saldos se convierten aplicando la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*.

Presentación

Cambios en la presentación

18 Esta Norma introduce los requerimientos de presentación, descritos en los párrafos 20 a 26, para los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que se reconocen de acuerdo con los párrafos 11 y 12. Cuando se aplique esta Norma, los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas se reconocerán en el estado de situación financiera, además de los activos y pasivos que se reconozcan de acuerdo con otras Normas. Estos requerimientos de presentación separan el impacto del reconocimiento de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas de los requerimientos de información financiera de otras Normas.

19 Además de las partidas que se requiere presentar en el estado de situación financiera y en el estado (o estados) del resultado del periodo y otro resultado integral, de acuerdo con la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*, una entidad que aplique esta Norma presentará todos los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y los movimientos en dichos saldos de acuerdo con los párrafos 20 a 26.

Clasificación de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas

20 Una entidad presentará las siguientes partidas por separado en el estado de situación financiera:

(a) el total de todos los saldos deudores de cuentas de diferimientos de actividades reguladas; y

(b) el total de todos los saldos acreedores de cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

21 Cuando una entidad presenta, en su estado de situación financiera, los activos corrientes y no corrientes y los pasivos corrientes y no corrientes como clasificaciones separadas, no clasificará los totales de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas como corrientes o no corrientes. En su lugar, las partidas separadas requeridas por el párrafo 20 se diferenciarán de los activos y pasivos que se presenten de acuerdo con otras Normas mediante el uso de subtotales, que se determinarán antes de que se presenten los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

Clasificación de los movimientos en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas

22 Una entidad presentará, en la sección de otro resultado integral del estado del resultado del periodo y otro resultado integral, el movimiento neto de los saldos de todas las cuentas de diferimientos de actividades reguladas para el periodo de presentación que se relacionen con las partidas reconocidas en otro resultado integral. Las partidas separadas se utilizarán por el movimiento neto relacionado con partidas que, de acuerdo con otras Normas:

(a) no se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo; y

(b) se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo, cuando se cumplan ciertas condiciones específicas.

23 Una entidad presentará una partida separada en la sección del resultado del periodo del estado del resultado del periodo y otro resultado integral, o en el estado del resultado del periodo separado, por el movimiento neto restante de todos los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades

reguladas para el periodo de presentación, excluyendo los movimientos que no se reflejan en el resultado del periodo, tales como importes adquiridos. Esta partida separada se diferenciará de los ingresos y gastos que se presenten de acuerdo con otras Normas, mediante el uso de un subtotal, que se determinará antes del movimiento neto en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

24 Cuando una entidad reconoce un activo por impuestos diferidos o un pasivo por impuestos diferidos como consecuencia del reconocimiento de saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, la entidad presentará el activo (pasivo) por impuestos diferidos resultante y el movimiento relacionado en dicho activo (pasivo) por impuestos diferidos con los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas relacionados y los movimientos en dichos saldos, en lugar de hacerlo dentro del total presentado de acuerdo con la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias* para activos (pasivos) por impuestos diferidos y el gasto (ingreso) por impuestos (véanse los párrafos B9 a B12).

25 Cuando una entidad presenta una operación discontinuada o un grupo de activos para su disposición de acuerdo con la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*, la entidad presentará los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas relacionados y el movimiento neto de dichos saldos, cuando proceda, con los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y los movimientos en dichos saldos, en lugar de dentro de los grupos de activos para su disposición u operaciones discontinuadas (véanse los párrafos B19 a B22).

26 Cuando una entidad presente ganancias por acción de acuerdo la NIC 33 *Ganancias por acción*, la entidad presentará adicionalmente las ganancias por acción básicas y diluidas, las cuales se calcularán utilizando los importes de las ganancias requeridos por la NIC 33, pero excluyendo los movimientos en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas (véanse los párrafos B13 y B14).

Información a revelar

Objetivo

27 Una entidad que decida aplicar esta Norma revelará información que permita a los usuarios evaluar:

(a) la naturaleza y los riesgos asociados con la regulación de tarifas que establece el precio que la entidad puede cargar a los clientes por los bienes o servicios que proporciona; y

(b) los efectos de dicha regulación de tarifas en su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo.

28 Si cualquier información a revelar establecida en los párrafos 30 a 36 no se considera relevante para cumplir el objetivo del párrafo 27, puede omitirse en los estados financieros. Si la información a revelar proporcionada de acuerdo con los párrafos 30 a 36, es insuficiente para alcanzar el objetivo del párrafo 27, una entidad revelará la información adicional necesaria para cumplir con ese objetivo.

29 Para cumplir el objetivo de revelar la información del párrafo 27, una entidad considerará todos los elementos siguientes:

(a) el nivel de detalle necesario para satisfacer los requerimientos de revelar la información;

(b) cuánto énfasis poner en cada uno de los distintos requerimientos;

(c) cuánta agregación o desglose realizar; y

(d) si los usuarios de los estados financieros necesitan información adicional para evaluar la información cuantitativa revelada.

Explicación de las actividades sujetas a regulación de tarifas

30 Para ayudar a que un usuario de los estados financieros evalúe la naturaleza y los riesgos asociados de las actividades con tarifas reguladas de la entidad, revelará, para cada tipo de actividad con tarifa regulada:

(a) una breve descripción de la naturaleza e importancia de la actividad con tarifa regulada y la naturaleza del proceso de determinación de las tarifas reguladas;

(b) la identidad del regulador, o reguladores, de la tarifa. Si el regulador de la tarifa es una parte relacionada (tal como se define en la NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*), la entidad revelará ese hecho, junto con una explicación de las características de dicha relación;

(c) la forma en que la recuperación futura de cada clase (es decir, cada tipo de costo o ingreso) de saldo deudor de cuentas de diferimientos de actividades reguladas o reversión de cada clase de

saldo acreedor de cuentas de diferimientos de actividades reguladas se ve afectada por riesgos e incertidumbres, por ejemplo:

(i) riesgo de demanda (por ejemplo, cambios en las actitudes de los consumidores, la disponibilidad de fuentes alternativas de suministro o el nivel de competencia);

(ii) riesgo de regulación (por ejemplo, la propuesta o aprobación de una solicitud para establecer tarifas o la evaluación de la entidad de acciones esperadas de regulación futuras); y

(iii) otros riesgos (por ejemplo, riesgos de cambio o de otros mercados).

31 La información a revelar requerida por el párrafo 30 se incluirá en los estados financieros, directamente en las notas o mediante referencias cruzadas de los estados financieros con algún otro informe, tal como un comentario de la dirección o un informe sobre riesgos, que esté disponible para los usuarios de los estados financieros en las mismas condiciones y al mismo tiempo que éstos. Si la información no se incluye en los estados financieros directamente o se incorpora mediante referencias cruzadas, los estados financieros están incompletos.

Explicación sobre los importes reconocidos

32 Una entidad revelará la base sobre la cual se reconocen y dan de baja en cuentas los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y la forma en que se miden inicialmente y posteriormente, incluyendo la forma en que se evalúa la recuperabilidad de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y cómo se distribuyen las pérdidas por deterioro de valor.

33 Para cada tipo de actividad con tarifa regulada, una entidad revelará la siguiente información para cada clase de saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas:

(a) una conciliación del importe en libros al comienzo y al final del periodo, en una tabla, a menos que sea más apropiado otro formato. La entidad aplicará el juicio profesional para decidir el nivel de detalle necesario (véanse los párrafos 28 y 29), aunque los componentes siguientes habitualmente serían relevantes:

(i) los importes que se han reconocido en el periodo presente en el estado de situación financiera como saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas;

(ii) los importes que se han reconocido en el estado del resultado del periodo y otro resultado integral relacionados con saldos que se han recuperado (algunas veces descrito como amortizado) o revertido en el periodo presente; y

(iii) otros importes, identificados por separado, que afectaron a los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, tales como deterioros de valor, elementos adquiridos o asumidos en una combinación de negocios, elementos dispuestos, o los efectos de cambios en las tasas de cambio o tasas de descuento;

(b) la tasa de retorno o tasa de descuento (incluyendo una tasa cero o un rango de tasas, cuando proceda) utilizada para reflejar el valor temporal del dinero que es aplicable a cada clase de saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas; y

(c) los periodos restantes a lo largo de los cuales la entidad espera recuperar (o amortizar) el importe en libros de cada clase de saldo deudor de cuentas de diferimientos de actividades reguladas o revertir cada clase de saldo acreedor de cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

34 Cuando la regulación de tarifas afecta al importe y calendario de un gasto (ingreso) por impuestos a las ganancias, la entidad revelará el impacto de la regulación de tarifas sobre los importes de impuestos presentes y diferidos reconocidos. Además, la entidad revelará de forma separada cualquier saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas que se relacionan con impuestos y el movimiento relacionado de ese saldo.

35 Cuando una entidad revela información de acuerdo con la NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades* sobre una participación en una subsidiaria, asociada o negocio conjunto que tiene actividades con tarifas reguladas y para la cuales los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas se reconocen de acuerdo con esta Norma, la entidad revelará los importes que se incluyen en los saldos deudores y acreedores de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y el movimiento neto en dichos saldos para las participaciones reveladas (véanse los párrafos B25 a B28).

36 Cuando una entidad concluya que un saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas deja de ser totalmente recuperable o reversible, revelará ese hecho, la razón por la cual no es recuperable o reversible y el importe por el que se ha reducido el saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

Apéndice A
Definiciones de términos

Este apéndice es parte integrante de la Norma.

Actividades con tarifas reguladas	Actividades de una entidad que están sujetas a **regulación de tarifas**.
Entidad que adopta por primera vez las NIIF	Una entidad que presenta sus **primeros estados financieros conforme a las NIIF**.
PCGA anteriores	Las bases de contabilización que una **entidad que adopta por primera vez las NIIF** utilizaba inmediatamente antes de adoptar las NIIF.
Primeros estados conforme a las NIIF	Los primeros estados financieros anuales en los cuales una entidad adopta las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), mediante una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF.
Regulación de tarifas	Un marco para establecer los precios que pueden cargarse a los clientes por bienes o servicios y dicho marco está sujeto a la supervisión y/o aprobación por un **regulador de tarifas**.
Regulador de tarifas	Un organismo autorizado que tiene poder por ley o regulación para establecer la tarifa o un rango de tarifas que vinculan a una entidad. El **regulador de tarifas** puede ser un organismo tercero o una parte relacionada de la entidad, incluyendo el órgano de dirección propio de la entidad, si se requiere por ley o regulación que ese organismo establezca tarifas en interés de los clientes y asegure la viabilidad financiera global de la entidad.
Saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas	El saldo de cualquier cuenta de gasto (o ingreso) que no se reconocería como un activo o un pasivo de acuerdo con otras Normas, pero que cumple los requisitos para diferirse, porque se incluye, o se espera incluir, por el **regulador de tarifas** al establecer la tarifa que puede cargarse a los clientes.

Apéndice B
Guía de Aplicación

Este apéndice es parte integrante de la Norma.

Actividades con tarifas reguladas

B1 Históricamente, la regulación de tarifas se aplica a todas las actividades de una entidad. Sin embargo, con adquisiciones, diversificación y desregulación, la regulación de tarifas puede aplicarse ahora a solo una parte de las actividades de una entidad, dando lugar a tener actividades reguladas y no reguladas. Esta Norma se aplica solo a actividades con tarifas reguladas que están sujetas a restricciones legales o de regulación a través de las acciones de un regulador de tarifas, independientemente del tipo de entidad o sector industrial al que pertenezca.

B2 Una entidad no aplicará esta Norma a actividades que se auto-regulan, es decir, actividades que no están sujetas a un marco de fijación de precios que está supervisado o aprobado por un regulador de tarifas. Esto no impide que la entidad sea elegible para aplicar esta Norma cuando:

(a) el órgano de dirección propio de la entidad o una parte relacionada establece tarifas en interés de los clientes y asegura la viabilidad financiera global de la entidad dentro de un marco de fijación de precios especificado; y

(b) el marco está sujeto a la supervisión o aprobación por un organismo autorizado que tiene poder por ley o regulación.

Continuación de políticas contables existentes

B3 A efectos de esta Norma, un saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas se define como el saldo de cualquier cuenta de gasto (o ingreso) que no se reconocería como un activo o un pasivo de acuerdo con otras Normas, pero que cumple los requisitos para diferirse, porque se incluye, o se espera incluir, por el regulador de tarifas al establecer la tarifa que puede cargarse a los clientes. Algunas partidas de gasto (o ingreso) pueden quedar fuera de las tarifas reguladas porque, por ejemplo, no se espera que los importes sean aceptados por el regulador de tarifas o porque no quedan dentro del alcance de la regulación de tarifas. Por consiguiente, una partida se reconoce a medida en que se incurre como un ingreso o gasto, a menos que otra Norma permita o requiera que se incluya en el importe en libros de un activo o pasivo.

B4 En algunos casos, otras Normas prohíben de forma explícita que una entidad reconozca, en el estado de situación financiera, los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que pueden reconocerse, de forma separada o incluirse en otras partidas, tales como propiedades, planta y equipo de acuerdo con políticas contables conforme a PCGA anteriores. Sin embargo, de acuerdo con el párrafo 11 de esta Norma, una entidad que decide aplicar esta Norma en sus primeros estados financieros conforme a las NIIF, utilizará la exención del párrafo 11 de la NIC 8, para continuar usando sus políticas contables conforme a PCGA anteriores para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. Estas políticas contables pueden incluir, por ejemplo, las prácticas siguientes:

(a) el reconocimiento de un saldo deudor de cuentas de diferimientos de actividades reguladas cuando la entidad tiene el derecho, como consecuencia de acciones reales o esperadas del regulador de tarifas, de incrementar las tarifas en periodos futuros para recuperar sus costos deducibles (es decir, los costos para los cuales se pretende que las tarifas reguladas faciliten su recuperación);

(b) el reconocimiento, como saldo deudor o acreedor de cuentas de diferimientos de actividades reguladas, de un importe que es equivalente a cualquier ganancia o pérdida sobre la disposición o retiro de partidas de propiedades, planta y equipo y de activos intangibles, que se espera recuperar o revertir a través de tarifas futuras;

(c) el reconocimiento de un saldo acreedor de cuentas de diferimientos de actividades reguladas cuando se requiere que la entidad, como consecuencia de acciones reales o esperadas del regulador de tarifas, disminuya las tarifas en periodos futuros para revertir recuperaciones en exceso de costos deducibles (es decir, importes en exceso del importe recuperable especificado por el regulador de tarifas); y

(d) la medición de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas sobre una base no descontada o sobre una base descontada que utiliza una tasa de interés o de descuento especificada por el regulador de tarifas.

B5 Los siguientes son ejemplos de los tipos de costos que los reguladores de tarifas pueden permitir en decisiones de fijación de tarifas y que una entidad puede, por ello, reconocer en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas:

(i) desviaciones de precios de compra o de volumen;

(ii) costos de iniciativas de "energía limpia" aprobadas (por encima de los importes que se capitalizan como parte del costo de propiedades, planta y equipo, de acuerdo con la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*);

(iii) costos indirectos atribuibles de forma no directa que se tratan como costos de capital a efectos de regulación de tarifas (pero que no se permite, de acuerdo con la NIC 16, que se incluyan en el costo de una partida de propiedades, planta y equipo);

(iv) costos de cancelación del proyecto;

(v) costos de daños por tormentas; e

(vi) intereses atribuidos (incluyendo importes que se permite considerar para fondos que se utilizan durante la construcción, que proporcionan a la entidad un rendimiento sobre el capital del patrimonio propio, así como préstamos).

B6 Los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas habitualmente representan diferencias temporales entre el reconocimiento de partidas de ingreso o gasto a efectos de regulación y el reconocimiento de dichas partidas a efectos de información financiera. Cuando una entidad cambia una política contable en la adopción por primera vez de las NIIF o en la aplicación inicial de una Norma nueva o revisada, pueden surgir diferencias temporales nuevas o revisadas que creen saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas nuevos o revisados. La prohibición del párrafo 13 que impide que una entidad cambie su política contable para comenzar a reconocer saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas no prohíbe el reconocimiento de saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas nuevos o revisados que se creen por otros cambios en políticas contables requeridas por la NIIF. Esto es así porque el reconocimiento de saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas para estas diferencias temporales sería congruente con la política de reconocimiento existente aplicada de acuerdo con el párrafo 11 y no representaría la introducción de una política contable nueva. De forma análoga, el párrafo 13 no prohíbe el reconocimiento de saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que surgen de diferencias temporales que no existían inmediatamente antes de la fecha de transición a la NIIF, pero que son congruentes con las políticas contables de la entidad establecidas de acuerdo con el párrafo 11 (por ejemplo, costos por daños por tormentas).

Aplicabilidad de otras Normas

B7 Una entidad que esté dentro del alcance de los requerimientos de esta Norma, y decide implementarlos, continuará aplicando sus políticas contables conforme a los PCGA previos para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. Sin embargo, los párrafos 16 y 17 señalan que, en algunas situaciones, podría también ser necesario aplicar otras Normas a los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, para reflejarlos apropiadamente en los estados financieros. Los siguientes párrafos describen la forma en que otras Normas interactúan con los requerimientos de esta Norma. En concreto, los siguientes párrafos clarifican excepciones y exenciones específicas a otras Normas y la presentación adicional y requerimientos de información a revelar que se espera que sean aplicables.

Aplicación de la NIC 10 *Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa*

B8 Una entidad podría necesitar utilizar estimaciones y supuestos en el reconocimiento y medición de sus saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. Para hechos que ocurrieron entre el final del periodo de presentación y la fecha en que los estados financieros se autorizan para su emisión, la entidad aplicará la NIC 10 para identificar si dichas estimaciones y supuestos deben ajustarse para reflejar dichos sucesos.

Aplicación de la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*

B9 La NIC 12 requiere que, con ciertas excepciones limitadas, una entidad reconozca un pasivo por impuestos diferidos y (sujeta a ciertas condiciones) un activo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias. Una entidad con tarifas reguladas aplicará la NIC 12 a todas sus actividades, incluyendo sus actividades con tarifas reguladas, para identificar el importe de impuesto a las ganancias que se ha de reconocer.

B10 En algunos planes de regulación de tarifas, el regulador de tarifas permite o requiere que una entidad incremente sus tarifas futuras para recuperar parte o la totalidad de los gastos por impuestos a las ganancias de la entidad. En estas circunstancias, esto puede dar lugar a que la entidad reconozca un saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas en el estado de situación financiera relacionado con el impuesto a las ganancias, de acuerdo con sus políticas contables establecidas de acuerdo con los párrafos 11 y 12. El reconocimiento de este saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas que se relaciona con el impuesto a las ganancias puede por sí mismo crear una diferencia temporaria adicional para la cual podría reconocerse un importe de impuestos diferidos adicional.

B11 A pesar de la presentación y los requerimientos de información a revelar de la NIC 12, cuando una entidad reconoce un activo por impuestos diferidos o un pasivo por impuestos diferidos como consecuencia del reconocimiento de saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, la entidad no incluirá ese importe por impuestos diferidos dentro de los saldos de activos (pasivos) por impuestos diferidos totales. En su lugar, la entidad presentará el activo (pasivo) por impuestos diferidos que surge como consecuencia del reconocimiento de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, bien:

(a) con las partidas que se presentan para los saldos deudores y acreedores de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas; o

(b) como una partida separada junto a los saldos deudores y acreedores de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

B12 De forma análoga, cuando una entidad reconoce el movimiento en un activo (pasivo) por impuestos diferidos que surge como consecuencia de reconocer los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, la entidad no incluirá el movimiento en ese importe de impuestos diferidos dentro de la partida de gastos (ingresos) por impuestos que se presenta en el estado (o estados) del resultado del periodo y otro resultado integral, de acuerdo con la NIC 12. En su lugar, la entidad presentará el movimiento en el activo (pasivo) por impuestos diferidos que surge como consecuencia del reconocimiento de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, bien:

(a) con las partidas que se presentan en el estado (o estados) del resultado del periodo y otro resultado integral para los movimientos en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas; o

(b) como una partida separada junto a las partidas relacionadas que se presentan en el estado (o estados) del resultado del periodo y otro resultado integral para los movimientos en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

Aplicación de la NIC 33 *Ganancias por Acción*

B13 El párrafo 66 de la NIC 33 requiere que algunas entidades presenten, en el estado del resultado del periodo y otro resultado integral, las ganancias por acción básicas y diluidas, para el resultado del periodo procedente de operaciones que continúan y para el resultado del periodo que es atribuible a los tenedores de patrimonio ordinario de la entidad controladora. Además, el párrafo 68 de la NIC 33 requiere que una entidad que presente una operación discontinuada, revele los importes por acción básicos y diluidos correspondientes a dicha operación discontinuada, ya sea en el estado del resultado del periodo y otro resultado integral o en las notas.

B14 Para cada importe de ganancias por acción presentado de acuerdo con la NIC 33, una entidad que aplique esta Norma presentará los importes de ganancias por acción básicos y diluidos que se calcularán de la misma forma, excepto que dichos importes excluirán el movimiento neto en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. En congruencia con el requerimiento del párrafo 73 de la NIC 33, una entidad presentará las ganancias por acción requeridas por el párrafo 26 de esta Norma con la misma importancia que las ganancias por acción requeridas por la NIC 33 para todos los periodos presentados.

Aplicación de la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*

B15 Los párrafos 11 y 12 requieren que una entidad continúe aplicando sus políticas contables conforme a los PCGA anteriores para la identificación, reconocimiento, medición y reversión de cualquier deterioro de

valor de sus saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas reconocidas. Por consiguiente, la NIC 36 no se aplicará a los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas reconocidos por separado.

B16 Sin embargo, la NIC 36 puede requerir que una entidad realice una prueba de deterioro de valor sobre una unidad generadora de efectivo (UGE) que incluya saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. Esta prueba puede ser requerida porque la UGE contiene plusvalía, o porque uno o más indicadores de deterioro de valor descritos en la NIC 36 han sido identificados con relación a la UGE. En estas situaciones, los párrafos 74 a 79 de la NIC 36 contienen requerimientos para identificar el importe recuperable y el importe en libros de una UGE. Una entidad aplicará dichos requerimientos para decidir si cualquiera de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas reconocidos se incluye en el importe en libros de la UGE a efectos de la prueba de deterioro de valor. Los requerimientos restantes de la NIC 36 se aplicarán, a continuación, a cualquier pérdida por deterioro de valor que se reconozca como consecuencia de esta prueba.

Aplicación de la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*

B17 El principio fundamental de la NIIF 3 es que una adquirente de un negocio reconozca los activos adquiridos y los pasivos asumidos por sus valores razonables en la fecha de adquisición. La NIIF 3 proporciona excepciones limitadas a sus principios de reconocimiento y medición. El párrafo B18 de esta Norma proporciona una excepción adicional.

B18 Los párrafos 11 y 12 requieren que una entidad continúe aplicando sus políticas contables conforme a los PCGA anteriores para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. Por consiguiente, si una entidad adquiere un negocio, aplicará, en sus estados financieros consolidados, sus políticas contables establecidas de acuerdo con los párrafos 11 y 12 para el reconocimiento y medición de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas de la adquirida en la fecha de adquisición. Los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas de la adquirida se reconocerán en los estados financieros consolidados de la adquirente, de acuerdo con las políticas de ésta, independientemente de si la adquirida reconoce dichos saldos en sus propios estados financieros.

Aplicación de la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*

B19 Los párrafos 11 y 12 requieren que una entidad continúe aplicando sus políticas contables anteriores para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas. Por consiguiente, los requerimientos de medición de la NIIF 5 no se aplicarán a los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas reconocidos.

B20 El párrafo 33 de la NIIF 5 requiere que se presente un importe único para operaciones discontinuadas en el estado, o estados, del resultado del periodo y otro resultado integral. A pesar de los requerimientos de ese párrafo, cuando una entidad que decide aplicar esta Norma presente una operación discontinuada, no incluirá el movimiento en saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que surgieron de actividades con tarifas reguladas de la operación discontinuada dentro de las partidas que se requieren por el párrafo 33 de la NIIF 5. En su lugar, la entidad presentará el movimiento en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que surgieron de actividades de tarifas reguladas de la operación discontinuada, bien:

(a) dentro de la partida que se presente para los movimientos en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas relacionados con el resultado del periodo; o

(b) como una partida separada junto a la partida relacionada que se presente para los movimientos en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas relacionados con el resultado del periodo.

B21 De forma análoga, a pesar de los requerimientos del párrafo 38 de la NIIF 5, cuando una entidad presente un grupo de activos para su disposición, la entidad no incluirá, dentro de las partidas que se requieren por el párrafo 38 de la NIIF 5, el total de los saldos deudores y acreedores de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que son parte del grupo de activos para su disposición. En su lugar, la entidad presentará el total de los saldos deudores y acreedores de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que son parte del grupo de activos para su disposición, bien:

(a) dentro de las partidas que se presentan para los saldos deudores y acreedores de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas; o

(b) como una partida separada junto a los otros saldos deudores y acreedores de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

B22 Si la entidad decide incluir los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y los movimientos en dichos saldos que están relacionados con el grupo de activos para su disposición u operación discontinuada dentro de las partidas de cuentas de diferimientos de actividades reguladas relacionadas, puede ser necesario revelarlos por separado como parte del desglose de las partidas de cuentas de diferimientos de actividades reguladas descritas en el párrafo 33 de esta Norma.

Aplicación de la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados* y NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*

B23 El párrafo 19 de la NIIF 10 requiere que "una controladora elaborará estados financieros consolidados utilizando políticas contables uniformes para transacciones y otros sucesos que, siendo similares, se hayan producido en circunstancias parecidas". El párrafo 8 de esta Norma requiere que una entidad que quede dentro del alcance de esta Norma, y que decida implementarla, aplicará todos sus requerimientos a todos los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que surjan de todas las actividades con tarifas reguladas de la entidad. Por consiguiente, si una controladora reconoce los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas en sus estados financieros consolidados de acuerdo esta Norma, aplicará las mismas políticas contables a los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que surgen en todas sus subsidiarias. Esto se aplicará independientemente de si las subsidiarias reconocen dichos saldos en sus propios estados financieros.

B24 De forma análoga, los párrafos 35 y 36 de la NIC 28 requieren que, al aplicar el método de la participación, "los estados financieros de una entidad se elaborarán aplicando políticas contables uniformes para transacciones y otros eventos que, siendo similares, se hayan producido en circunstancias parecidas". Por consiguiente, los ajustes se realizarán para hacer que las políticas contables de las asociadas o negocios conjuntos para el reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas sean acordes con los de la entidad inversora al aplicar el método de la participación.

Aplicación de la NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*

B25 El párrafo 12(e) de la NIIF 12 requiere que una entidad revele, para cada una de sus subsidiarias que tienen participaciones no controladoras que sean importantes para la entidad que informa, el resultado del periodo que se distribuyó a las participaciones no controladoras de la subsidiaria durante el periodo de presentación. Una entidad que reconoce los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas de acuerdo con esta Norma, revelará el movimiento neto en los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que se incluyen en los importes que se requieren revelar por el párrafo 12(e) de la NIIF 12.

B26 El párrafo 12(g) de la NIIF 12 requiere que una entidad revele, para cada una de sus subsidiarias que tienen participaciones no controladoras que sean importantes para la entidad que informa, información financiera resumida sobre la subsidiaria, tal como se especifica en el párrafo B10 de la NIIF 12. De forma análoga, el párrafo 21(b)(ii) de la NIIF 12 requiere que una entidad revele, para cada negocio conjunto y asociada que sea importante para la entidad que informa, información financiera resumida, tal como se especifica en los párrafos B12 y B13 de la NIIF 12. El párrafo B16 de la NIIF 12 especifica la información financiera resumida que se requiere que una entidad revele para el resto de negocios conjuntos y asociadas que no sean importantes de forma individual, de acuerdo con el párrafo 21(c) de la NIIF 12.

B27 Además de la información especificada en los párrafos 12, 21, B10, B12, B13 y B16 de la NIIF12, una entidad que reconozca saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, de acuerdo con esta Norma, también revelará el saldo deudor total de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, el saldo acreedor total de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y los movimientos netos en dichos saldos, divididos entre los importes reconocidos en el resultado del periodo y los importes reconocidos en otro resultado integral, para cada entidad para la cual se requiere dicha información a revelar según la NIIF 12.

B28 El párrafo 19 de la NIIF 12 especifica la información que se requiere que una entidad revele cuando reconoce una ganancia o pérdida en el momento de la pérdida de control de una subsidiaria, calculada de acuerdo con el párrafo 25 de la NIIF 10. Además de la información requerida por el párrafo 19 de la NIIF 12, una entidad que decide aplicar esta norma, revelará la parte de esa ganancia o pérdida que es atribuible a la baja en cuentas de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas en la subsidiaria antigua en la fecha en que se perdió el control.

Apéndice C
Fecha de vigencia y transición

Este Apéndice es parte integrante de la Norma.

Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

C1 Una entidad aplicará esta Norma si sus primeros estados financieros conforme a las NIIF corresponden a un periodo que comience a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma en sus primeros estados financieros conforme a las NIIF para un período anterior, revelará este hecho.

Apéndice D
Modificaciones consiguientes a la NIIF 1 *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*

Este apéndice contiene una modificación a la NIIF 1 Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera *que es consecuencia de la emisión por el IASB de la NIIF 14* Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas. *El párrafo modificado se muestra con el texto nuevo subrayado y el texto eliminado se ha tachado. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 1.*

NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*

Se añade el párrafo 39V.

39V La NIIF 14 *Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas*, emitida en enero de 2014, modificó el párrafo D8B. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la NIIF 14 a un periodo anterior, la modificación se utilizará en dicho periodo anterior.

En el Apéndice D, se modifica el párrafo D8B. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

D8B Algunas entidades mantienen elementos de propiedades, planta y equipo o activos intangibles que se utilizan o eran anteriormente utilizados, en operaciones sujetas a regulación de tarifas. El importe en libros de estos elementos puede incluir importes que fueron determinados según PCGA anteriores pero que no cumplen las condiciones de capitalización de acuerdo con las NIIF. Si es este el caso, una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede optar por utilizar el importe en libros según PCGA anteriores para un elemento así en la fecha de transición a las NIIF como el costo atribuido. Si una entidad aplica esta exención a una partida, no necesitará aplicarla a todas. En la fecha de transición a las NIIF, una entidad comprobará el deterioro de valor, de acuerdo con la NIC 36, de cada partida para la que se utilice esta exención. A efectos de este párrafo, las operaciones están sujetas a regulación de tarifas si se rigen por un marco para la fijación de los precios que pueden cargarse a los clientes por bienes o servicios y ese marco está sujeto a la supervisión o aprobación por un regulador de tarifas (tal como se define en la NIIF 14 *Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas*). ~~proporcionan bienes o servicios a clientes a precios (es decir tarifas) establecidos por un organismo autorizado con poder para establecer tarifas que obliguen a los clientes y que están diseñadas para recuperar los costos específicos en que incurre la entidad al proporcionar los bienes o servicios regulados y obtener un rendimiento especificado. El rendimiento especificado podría ser un mínimo o un rango y no precisa ser un rendimiento fijo o garantizado.~~

Norma Internacional de Información Financiera 15

Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes

Norma Internacional de Información Financiera 15
Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes

Objetivo

1 **El objetivo de esta Norma es establecer los principios que aplicará una entidad para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los *ingresos de actividades ordinarias* y flujos de efectivo que surgen de un *contrato* con un *cliente*.**

Cumplimiento del objetivo

2 Para cumplir el objetivo del párrafo 1, el principio básico de esta Norma es que una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias para representar la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes por un importe que refleje la contraprestación a que la entidad espera tener derecho, a cambio de dichos bienes o servicios.

3 Una entidad considerará los términos del contrato y todos los hechos y circunstancias relevantes cuando aplique esta Norma. Una entidad aplicará esta Norma, incluyendo el uso de cualquier solución práctica, de forma congruente a los contratos con características similares y en circunstancias parecidas.

4 Esta Norma especifica la contabilización de un contrato individual con un cliente. Sin embargo, como una solución práctica, una entidad puede aplicar esta Norma a una cartera de contratos (u *obligaciones de desempeño*) con características similares, si la entidad espera de forma razonable que los efectos sobre los estados financieros de aplicar esta Norma a la cartera no diferirían de forma significativa de su aplicación a cada contrato individual (u obligación de desempeño) de la cartera. Al contabilizar una cartera, una entidad utilizará estimaciones y suposiciones que reflejen el tamaño y composición de la cartera.

Alcance

5 Una entidad aplicará esta Norma a todos los contratos con clientes, excepto en los siguientes casos:

(a) contratos de arrendamiento dentro del alcance de la NIC 17 *Arrendamientos*;

(b) contratos de seguro dentro del alcance de la NIIF 4 *Contratos de Seguros*;

(c) instrumentos financieros y otros derechos u obligaciones contractuales dentro del alcance de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, NIC 27 *Estados Financieros Separados* y NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*; e

(d) intercambios no monetarios entre entidades en la misma línea de negocios hechos para facilitar ventas a clientes o clientes potenciales. Por ejemplo, esta Norma no se aplicaría a un contrato entre dos compañías de petróleo que acuerden un intercambio de petróleo para satisfacer la demanda de sus clientes en diferentes localizaciones especificadas sobre una base de oportunidad.

6 Una entidad aplicará esta Norma a un contrato (distinto de un contrato enumerado en el párrafo 5) solo si la contraparte del contrato es un cliente. Un cliente es una parte que ha contratado con una entidad para obtener bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la referida entidad a cambio de una contraprestación. Una contraparte del contrato no sería un cliente si, por ejemplo, ha contratado con la entidad participar en una actividad o proceso en el que las partes del contrato comparten los riesgos y beneficios que resulten de dicha actividad o proceso (tal como el desarrollo de un activo en un acuerdo de colaboración) en lugar de obtener el producido de las actividades ordinarias de la entidad.

7 Un contrato con un cliente puede estar en parte dentro del alcance de esta Norma y en parte dentro del alcance de otras Normas enumeradas en el párrafo 5.

(a) Si las otras Normas especifican cómo separar o medir inicialmente una o más partes del contrato, entonces una entidad aplicará en primer lugar los requerimientos de separación o medición de dichas Normas. Una entidad excluirá del *precio de la transacción* el importe de la parte (o partes) del contrato que se midan inicialmente de acuerdo con otras Normas y aplicará los párrafos 73 a 86 para asignar el importe del precio de la transacción pendiente (si lo hubiera) a cada obligación

de desempeño dentro del alcance de esta Norma y a cualesquiera otras partes del contrato identificadas en el párrafo 7(b).

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

8 Esta Norma especifica la contabilización de los costos incrementales de obtener un contrato con un cliente y de los costos incurridos para cumplir con un contrato con un cliente, si dichos costos no quedan dentro del alcance de otra Norma (véanse los párrafos 91 a 104). Una entidad aplicará dichos párrafos solo a los costos incurridos que estén relacionados con un contrato con un cliente (o parte de ese contrato) que queda dentro del alcance de esta Norma.

Reconocimiento

Identificación del contrato

9 Una entidad contabilizará un contrato con un cliente que queda dentro del alcance de esta Norma solo cuando se cumplan todos los criterios siguientes:

(a) las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones;

(b) la entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir;

(c) la entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir;

(d) el contrato tiene fundamento comercial (es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato); y

(e) es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente. Para evaluar si es probable la recaudación del importe de la contraprestación, una entidad considerará solo la capacidad del cliente y la intención que tenga de pagar esa contraprestación a su vencimiento. El importe de la contraprestación al que la entidad tendrá derecho puede ser menor que el precio establecido en el contrato si la contraprestación es variable, porque la entidad puede ofrecer al cliente una reducción de precio (véase el párrafo 52).

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

11 Algunos contratos con clientes pueden no tener una duración fija y pueden rescindirse o modificarse por una de las partes en cualquier momento. Otros contratos pueden renovarse automáticamente de una forma periódica que esté especificada en el contrato. Una entidad aplicará esta Norma a la duración del contrato (es decir, el periodo contractual) en el que las partes del contrato tienen derechos y obligaciones presentes exigibles.

12 A efectos de la aplicación de esta Norma, un contrato no existe si cada parte del contrato tiene el derecho, exigible unilateralmente, de terminar un contrato totalmente sin ejecutar, sin compensar a la otra parte (o partes). Un contrato está totalmente sin ejecutar si se cumplen los dos criterios siguientes:

(a) la entidad no ha transferido todavía ningún bien o servicio al cliente; y

(b) la entidad no ha recibido, y todavía no tiene derecho a recibir, contraprestación alguna a cambio de los bienes o servicios comprometidos.

13 Si un contrato con un cliente cumple los criterios del párrafo 9 al comienzo de éste, una entidad no evaluará nuevamente dichos criterios a menos que haya una indicación de un cambio significativo en los hechos y circunstancias. Por ejemplo, si se deteriora de forma significativa la capacidad de un cliente para pagar la

contraprestación, una entidad evaluaría nuevamente la probabilidad de recaudar la contraprestación a la que tiene derecho a cambio de los bienes o servicios pendientes que va a transferir al cliente.

14 Si un contrato con un cliente no cumple los criterios del párrafo 9, una entidad continuará evaluando el contrato para determinar si los criterios del párrafo 9 se cumplen con posterioridad.

15 Cuando un contrato con un cliente no cumple los criterios del párrafo 9, y una entidad recibe la contraprestación del cliente, dicha entidad reconocerá la contraprestación recibida como ingresos de actividades ordinarias solo cuando hayan tenido lugar los sucesos siguientes:

(a) la entidad no tiene obligaciones pendientes de transferir bienes o servicios al clientes y toda, o sustancialmente toda, la contraprestación prometida por el cliente se ha recibido por la entidad y es no reembolsable; o

(b) se ha terminado el contrato y la contraprestación recibida del cliente es no reembolsable.

16 Una entidad reconocerá la contraprestación recibida de un cliente como pasivo hasta que ocurra uno de los sucesos del párrafo 15 o hasta que los criterios del párrafo 9 se cumplan con posterioridad (véase el párrafo 14). Dependiendo de los hechos y circunstancias relacionados con el contrato, el pasivo reconocido representa la obligación de la entidad de transferir bienes o servicios en el futuro o reembolsar la contraprestación recibida. En cualquier caso, el pasivo se medirá al importe de la contraprestación recibida del cliente.

Combinación de contratos

17 Una entidad combinará dos o más contratos realizados aproximadamente al mismo tiempo, con el mismo cliente (o con partes relacionadas del cliente) y contabilizará los contratos como uno único, si se cumplen uno o más de los siguientes criterios:

(a) los contratos se negocian como un paquete con un objetivo comercial único;

(b) el importe de la contraprestación a pagar en un contrato depende del precio o desempeño del otro contrato; o

(c) los bienes o servicios comprometidos en los contratos (o algunos bienes o servicios comprometidos en cada uno de los contratos) son una obligación de desempeño única de acuerdo con los párrafos 22 a 30).

Modificaciones del contrato

18 La modificación de un contrato es un cambio en el alcance o en el precio (o en ambos) de un contrato que se aprueba por las partes. En algunos sectores industriales y jurisdicciones, la modificación de un contrato puede describirse como una orden de cambio, una variación o una modificación. Existe la modificación de un contrato cuando las partes aprueban un cambio que les crea nuevos derechos y obligaciones exigibles en el contrato, o bien cambios en los existentes. La modificación de un contrato podría aprobarse por escrito, por acuerdo oral o de forma implícita por las prácticas tradicionales del negocio. Si las partes del contrato no han aprobado la modificación, una entidad continuará aplicando esta Norma al contrato existente hasta que la modificación sea aprobada.

19 La modificación de un contrato puede existir aunque las partes tengan una disputa sobre el alcance o el precio (o sobre ambos) de la modificación o hayan aprobado un cambio en el alcance del contrato pero no hayan determinado todavía el correspondiente cambio en el precio. Para determinar si son exigibles los derechos y obligaciones que se crean o cambian por la modificación, una entidad considerará todos los hechos y circunstancias relevantes, incluyendo los términos del contrato y cualquier otra evidencia. Si las partes de un contrato han aprobado un cambio en el alcance pero no han determinado todavía el cambio correspondiente en el precio, una entidad estimará el cambio en el precio de la transacción que surge de la modificación de acuerdo con los párrafos 50 a 54 sobre la estimación de la contraprestación variable y los párrafos 56 a 58 sobre las limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable.

20 Una entidad contabilizará la modificación de un contrato como un contrato separado si están presentes las dos condiciones siguientes:

(a) el alcance del contrato se incrementa debido a la incorporación de bienes o servicios comprometidos que son distintos (de acuerdo con los párrafos 26 a 30); y

(b) el precio del contrato se incrementa por un importe de la contraprestación que refleja los *precios de venta independientes* de la entidad de los bienes o servicios prometidos adicionales y cualquier ajuste apropiado a ese precio para reflejar las circunstancias de un contrato específico. Por ejemplo, una entidad puede ajustar el precio de venta independiente de un bien o servicio

adicional mediante un descuento que recibe el cliente, porque no es necesario que la entidad incurra en los costos relacionados con la venta que tendrían lugar al vender un bien o servicio similar a un cliente nuevo.

21 Si la modificación de un contrato no se contabiliza como un contrato separado de acuerdo con el párrafo 20, una entidad contabilizará los bienes o servicios comprometidos no transferidos todavía a la fecha de su modificación (es decir, los bienes o servicios comprometidos pendientes) de cualquiera de las formas siguientes, según lo que resulte aplicable:

(a) Una entidad contabilizará la modificación del contrato como si fuera la rescisión de uno existente y la creación de otro nuevo, si los bienes o servicios pendientes son distintos de los transferidos en la fecha de su modificación o con anterioridad. El importe de la contraprestación a asignar a las obligaciones de desempeño pendientes [o a los distintos bienes o servicios pendientes en una obligación de desempeño única identificada de acuerdo con el párrafo 22(b)] es la suma de:

(i) la contraprestación prometida por el cliente (incluyendo los importes ya recibidos del cliente) que se incluyó en la estimación del precio de la transacción y que no había reconocido todavía como ingreso de actividades ordinarias; y

(ii) contraprestación prometida como parte de la modificación del contrato.

(b) Un entidad contabilizará la modificación del contrato como si fuera una parte del ya existente si los bienes o servicios pendientes no son distintos y, por ello, forman parte de una obligación de desempeño única que se satisfizo parcialmente a la fecha de la modificación del contrato. El efecto que la modificación del contrato tiene sobre el precio de la transacción, y sobre la medición que la entidad hace del progreso hacia el cumplimiento completo de la obligación de desempeño, se reconoce como un ajuste a los ingresos de actividades ordinarias (como un incremento o una reducción en éstos) en la fecha de la modificación del contrato (es decir, el ajuste de los ingresos de actividades ordinarias se realiza sobre una base de recuperación de las diferencias con las cifras acumuladas).

(c) Si los bienes o servicios pendientes son una combinación de los elementos (a) y (b), entonces la entidad contabilizará los efectos de la modificación sobre las obligaciones de desempeño no satisfechas (incluyendo las parcialmente no satisfechas) en el contrato modificado de forma que sea congruente con los objetivos de este párrafo.

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 un 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 un 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;

(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.

Satisfacción de las obligaciones de desempeño

31 Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisfaga un obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos (es decir, uno o varios activos) al cliente. Un activo se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese activo.

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

33 Los bienes o servicios son activos, incluso si solo lo son de forma momentánea, cuando se reciben y utilizan (como en el caso de muchos servicios). El control de un activo hace referencia a la capacidad para redirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. El control incluye la capacidad de impedir que otras entidades dirijan el uso del activo y obtengan sus beneficios. Los beneficios de un activo son los flujos de efectivo potenciales (entradas o ahorros de salidas de recursos) que pueden obtenerse directa o indirectamente de muchas formas, tal como mediante:

(a) el uso del activo para producir bienes o prestar servicios (incluyendo servicios públicos);

(b) el uso del activo para mejorar el valor de otros activos;

(c) el uso del activo para liquidar pasivos o reducir gastos;

(d) la venta o intercambio del activo;

(e) la pignoración del activo para garantizar un préstamo; y

(f) conservar el activo.

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

Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo

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

(a) el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad lo realiza (véanse los párrafos B3 y B4);

(b) el desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, trabajo en progreso) que el cliente controla a medida que se crea o mejora el activo (véase el párrafo B5); o

(c) el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad (véase el párrafo 36) y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño que se haya completado hasta la fecha (véase el párrafo 37).

36 Un activo creado por el desempeño de una entidad no tiene un uso alternativo para esa entidad si tiene contractualmente restringida la posibilidad de redirigir fácilmente el activo a otro uso durante la creación o mejora de ese activo o tiene limitado en la práctica redirigir fácilmente el activo, una vez haya sido

terminado, hacia otro uso. La evaluación de si un activo tiene un uso alternativo para la entidad se realiza al comienzo del contrato. Después del comienzo del contrato, una entidad no actualizará la evaluación del uso alternativo de un activo, a menos que las partes del contrato aprueben una modificación que cambie sustancialmente la obligación de desempeño. Los párrafos B6 a B8 proporcionan guías para evaluar si un activo tiene un uso alternativo para una entidad.

37 Al evaluar si tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha de acuerdo con el párrafo 35(c), una entidad considerará los términos del contrato, así como cualquier ley aplicable a dicho contrato. El derecho al pago por el desempeño que haya completado hasta la fecha no necesita ser un importe fijo. Sin embargo, en todo momento a lo largo de la duración del contrato, la entidad debe tener derecho a un importe que al menos le compense por el desempeño completado hasta la fecha si el contrato es rescindido por el cliente u otra parte por razones distintas al incumplimiento del desempeño por la entidad tal como figura en su compromiso. Los párrafos B9 a B13 proporcionan guías para evaluar la existencia y exigibilidad de un derecho al pago, así como si éste le otorgaría el derecho a recibir el pago por el desempeño completado hasta la fecha.

Obligaciones de desempeño que se satisfacen en un determinado momento

38 Si una obligación de desempeño no se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 35 a 37, una entidad la satisfará en un momento determinado. Para determinar el momento concreto en que un cliente obtiene el control de un activo comprometido y la entidad satisface una obligación de desempeño, la entidad considerará los requerimientos de control de los párrafos 31 a 34. Además, una entidad considerará indicadores de la transferencia del control, que incluyen, pero no se limitan a los siguientes:

(a) La entidad tiene un derecho presente al pago por el activo—si un cliente está actualmente obligado a pagar por un activo, eso puede indicar que el cliente ha obtenido a cambio la capacidad de redirigir el uso del activo, así como de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes.

(b) El cliente tiene el derecho legal al activo—el derecho legal puede indicar qué parte en un contrato tiene la capacidad de redirigir el uso de un activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso de otras entidades a esos beneficios. Por ello, la transferencia del derecho legal a un activo puede indicar que el cliente ha obtenido el control del activo. Si una entidad conserva el derecho legal solo como protección contra el incumplimiento del cliente de pagar, esos derechos de la entidad no impedirían al cliente obtener el control de un activo.

(c) La entidad ha transferido la posesión física del activo—la posesión física del cliente de un activo puede indicar que el cliente tiene la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso a otras entidades a esos beneficios. Sin embargo, la posesión física puede no coincidir con el control de un activo. Por ejemplo, en algunos acuerdos de recompra y en algunos acuerdos de depósito, un cliente o consignatario puede tener la posesión física de un activo que controla la entidad. Por el contrario, en acuerdos de entrega posterior a la facturación, la entidad puede tener la posesión física de un activo que controla el cliente. Los párrafos B64 a B76, B77 y B78, y B79 a B82 proporcionan guías sobre la contabilización de los acuerdos de recompra, acuerdos de depósito y acuerdos de entrega posterior a la facturación, respectivamente.

(d) El cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo—la transferencia de los riesgos y recompensas significativos de la propiedad de un activo al cliente puede indicar que el cliente ha obtenido la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. Sin embargo, al evaluar los riesgos y recompensas de la propiedad de un activo comprometido, una entidad excluirá cualquier riesgo que dé lugar a una obligación de desempeño separada, además de la obligación de desempeño de transferir el activo. Por ejemplo, una entidad puede haber transferido el control de un activo a un cliente pero no haber satisfecho todavía una obligación de desempeño adicional para proporcionar servicios de mantenimiento relacionados con el activo transferido.

(e) El cliente ha aceptado el activo—la aceptación del cliente de un activo puede indicar que ha obtenido la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. Para evaluar el efecto de una cláusula contractual de aceptación del cliente sobre cuándo se transfiere el control de un activo, una entidad considerará las guías de los párrafos B83 a B86.

Medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño

39 Para cada obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 35 a 37, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo midiendo el progreso hacia el cumplimiento completo de esa obligación de desempeño. El objetivo al medir el progreso es representar el desempeño de una entidad al transferir el control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente (es decir, la satisfacción de una obligación de desempeño de una entidad).

40 Una entidad aplicará un método único de medir el progreso de cada obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo y lo aplicará de forma congruente a obligaciones de desempeño similares y en circunstancias parecidas. Al final de cada periodo de presentación, una entidad medirá nuevamente su progreso hacia el cumplimiento completo de una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo.

Métodos para medir el progreso

41 Los métodos apropiados de medir el progreso incluyen métodos de producto y métodos de recursos. Los párrafos B14 a B19 proporcionan guías para utilizar los métodos de productos y los métodos de recursos para medir el progreso de una entidad hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño. Para determinar el método apropiado para medir el progreso, una entidad considerará la naturaleza del bien o servicio que se comprometió transferir al cliente.

42 Al aplicar un método para medir el progreso, una entidad excluirá los bienes o servicios para los que no transfiera el control a un cliente. Por el contrario, una entidad incluirá en la medida del progreso los bienes o servicios para los que transfiere el control al cliente al satisfacer esa obligación de desempeño.

43 A medida que las circunstancias cambien a lo largo del tiempo, una entidad actualizará su medición del progreso para reflejar los cambios en el cumplimiento de la obligación de desempeño. Estos cambios en la medición del progreso de una entidad se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

Medidas razonables del progreso

44 Una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias por una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo solo si puede medir razonablemente su progreso hacia la satisfacción completa de dicha obligación de desempeño. Una entidad no sería capaz de medir razonablemente su progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño si carece de la información fiable que se requeriría para aplicar un método apropiado de medición.

45 En algunas circunstancias (por ejemplo, en las primeras etapas de un contrato), una entidad puede no ser capaz de medir razonablemente el cumplimiento de una obligación de desempeño, aunque la entidad espere recuperar los costos incurridos para satisfacer dicha obligación de desempeño. En esas circunstancias, la entidad reconocerá el ingreso de actividades ordinarias solo en la medida de los costos incurridos hasta el momento que pueda medir razonablemente el cumplimiento de la obligación de desempeño.

Medición

46 Cuando (o a medida que) una obligación de desempeño se satisface, una entidad reconocerá como ingresos de actividades ordinarias el importe del precio de la transacción (que excluye las estimaciones de la contraprestación variable que están limitadas de acuerdo con los párrafos 56 a 58) que se asigna a esa obligación de desempeño.

Determinación del precio de la transacción

47 Una entidad considerará los términos del contrato y sus prácticas tradicionales de negocio para determinar el precio de la transacción. El precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros (por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas). La contraprestación que se compromete en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables, o ambos.

48 La naturaleza, calendario e importe de la contraprestación a que se ha comprometido el cliente afecta a la estimación del precio de la transacción. Al determinar el precio de la transacción, una entidad considerará los efectos de todos los siguientes aspectos:

(a) contraprestación variable (véanse los párrafos 50 a 55 y 59);

(b) limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable (véanse los párrafos 56 a 58);

(c) existencia de un componente de financiación significativo en el contrato (véanse los párrafos 60 a 65);

(d) contraprestaciones distintas al efectivo (véanse los párrafos 66 a 69); y

(e) contraprestación por pagos a realizar al cliente (véanse los párrafos 70 a 72).

49 A efectos de determinar el precio de la transacción, una entidad asumirá que los bienes o servicios se transferirán al cliente según el compromiso y de acuerdo con el contrato existente y que el contrato no se cancelará, renovará o modificará.

Contraprestación variable

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

51 El importe de la contraprestación puede variar debido a descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, reducciones de precio, incentivos, primas de desempeño, penalizaciones u otros elementos similares. La contraprestación acordada puede también variar si el derecho de una entidad a recibirla depende de que ocurra o no un suceso futuro. Por ejemplo, un importe de contraprestación sería variable si se vendiera un producto con derecho de devolución o se promete un importe fijo como prima de desempeño en el momento del logro de un hito especificado.

52 La variabilidad relacionada con la contraprestación prometida por un cliente puede señalarse de forma explícita en el contrato. Además de los términos del contrato, la contraprestación acordada es variable si existe alguna de la siguientes circunstancias:

(a) El cliente tiene una expectativa válida de que surja de las prácticas tradicionales de negocios, políticas publicadas o declaraciones específicas de una entidad que la entidad aceptará un importe de contraprestación que es menor que el precio señalado en el contrato. Esto es, se espera que la entidad ofrezca una reducción del precio. Dependiendo de la jurisdicción, sector industrial o cliente, esta oferta puede denominarse descuento, devolución, reembolso o crédito.

(b) Otros hechos y circunstancias indican que la intención de la entidad, al realizar el contrato con el cliente, es la de ofrecerle una reducción del precio.

53 Una entidad estimará un importe de contraprestación variable utilizando alguno de los siguientes métodos, dependiendo del método que la entidad espere que prediga mejor el importe de contraprestación al que tendrá derecho:

(a) El valor esperado—el valor esperado es la suma de los importes ponderados según su probabilidad en un rango de importes de contraprestación posibles. Un valor esperado puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si una entidad tiene un gran número de contratos con características similares.

(b) El importe más probable—el importe más probable es el importe individual más probable en un rango de importes de contraprestaciones posibles (es decir, el desenlace individual más probable del contrato). El importe más probable puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si el contrato tiene solo dos desenlaces posibles (por ejemplo, una entidad logra una prima de desempeño o no la logra).

54 Una entidad aplicará un método de forma congruente a todo el contrato al estimar el efecto de una incertidumbre sobre el importe de la contraprestación variable a la que tendrá derecho la entidad. Además, una entidad considerará toda la información (histórica, actual y pronosticada) que esté razonablemente disponible para la entidad e identificará un número razonable de importes de contraprestación posibles. La información que utiliza una entidad para estimar el importe de la contraprestación variable sería habitualmente similar a la información que la gerencia de la entidad utiliza durante el proceso de oferta y propuesta, así como al establecer precios para los bienes o servicios comprometidos.

Pasivos por reembolsos

55 Una entidad reconocerá un pasivo por reembolsos si la entidad recibe contraprestaciones de un cliente y espera reembolsarle toda o parte de la contraprestación. Un pasivo por reembolso se mide al importe de la contraprestación recibida (o por recibir) a la cual la entidad no espera tener derecho (es decir, los importes no incluidos en el precio de la transacción). El pasivo por reembolso (y el cambio correspondiente en el precio de la transacción y, por ello, el *pasivo del contrato* se actualizará al final de cada periodo de presentación para tener en cuenta los cambios en las circunstancias. Para contabilizar un pasivo por reembolso relacionado con una venta con derecho a devolución, una entidad aplicará las guías de los párrafos B20 a B27.

Limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable

56 Un entidad incluirá en el precio de la transacción todo o parte del importe de la contraprestación variable estimada de acuerdo con el párrafo 53 solo en la medida en que sea altamente probable que no ocurra una reversión significativa del importe del ingreso de actividades ordinarias acumulado reconocido cuando se posteriormente resuelva la incertidumbre sobre la contraprestación variable.

57 Al evaluar si es altamente probable que no ocurra una reversión significativa en el importe de los ingresos de actividades ordinarias acumulados reconocidos, una vez que se resuelva posteriormente la incertidumbre sobre la contraprestación variable, una entidad considerará la probabilidad y la magnitud de la reversión de los ingresos de actividades ordinarias. Los factores que podrían incrementar la probabilidad o la magnitud de una reversión de los ingresos de actividades ordinarias incluyen, pero no se limitan a, cualquiera de los siguientes aspectos:

(a) El importe de la contraprestación es altamente sensible a factores que están fuera de la influencia de la entidad. Dichos factores pueden incluir la volatilidad en un mercado, el juicio o las acciones de terceros, las condiciones climatológicas y un alto riesgo de obsolescencia del bien o servicio comprometido.

(b) La incertidumbre sobre el importe de la contraprestación no se espera que se resuelva durante un largo periodo de tiempo.

(c) La experiencia de la entidad (u otra evidencia) con tipos similares de contratos es limitada, o esa experiencia (u otra evidencia) tiene un valor predictivo limitado.

(d) La entidad tiene por práctica ofrecer un amplio rango de reducciones de precios o cambiar los términos y condiciones de pago de contratos similares en circunstancias parecidas.

(e) El contrato tiene un gran número y amplio rango de importes de contraprestación posibles.

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

Nueva evaluación de la contraprestación variable

59 Al final de cada periodo de presentación, una entidad actualizará el precio estimado de la transacción (incluida la actualización de su evaluación acerca de si una estimación de la contraprestación variable está restringida) para representar fielmente las circunstancias existentes al final del periodo de presentación y los cambios en las circunstancias durante dicho periodo de presentación. La entidad contabilizará los cambios en el precio de la transacción de acuerdo con los párrafos 87 a 90.

Existencia de un componente de financiación significativo en el contrato

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

61 El objetivo de ajustar el importe que se ha comprometido en la contraprestación para dar cuenta de un componente de financiación significativo es que una entidad reconozca los ingresos de actividades ordinarias por un importe que refleje el precio que un cliente habría pagado por los bienes o servicios comprometidos si hubiera pagado en efectivo por dichos bienes o servicios cuando (o a medida que) se

transfieren al cliente (es decir, el precio de venta en efectivo). Una entidad considerará todos los hechos y circunstancias relevantes en la evaluación de si un contrato contiene un componente de financiación y si ese componente de financiación es significativo en relación con el contrato, los dos aspectos siguientes:

(a) la diferencia, si la hubiera, entre el importe de la contraprestación acordada y el precio de venta en efectivo de los bienes o servicios comprometidos; y

(b) el efecto combinado de:

(i) el periodo de tiempo esperado entre el momento en que la entidad transfiere los bienes o servicios comprometidos con cliente y el momento en que el cliente paga por dichos bienes o servicios; y

(ii) las tasas de interés dominantes en el mercado correspondiente.

62 A pesar de la evaluación mencionada en el párrafo 61, un contrato con un cliente no tendría un componente de financiación significativo si se diesen cualquiera de los siguientes factores:

(a) El cliente pagó por los bienes o servicios por anticipado y el calendario de la transferencia de dichos bienes o servicios es a discreción del cliente.

(b) Una parte sustancial de la contraprestación comprometida por el cliente es variable y el importe o calendario de esa contraprestación varía según ocurra o no un suceso futuro que no está sustancialmente dentro del control del cliente o de la entidad (por ejemplo, si la contraprestación es una regalía basada en ventas).

(c) La diferencia entre la contraprestación acordada y el precio de venta en efectivo del bien o servicio (como se describe en el párrafo 61) surge por razones distintas a la de proporcionar financiación al cliente o a la entidad, y la diferencia entre dichos importes es proporcional al motivo de la diferencia. Por ejemplo, las condiciones de pago pueden proporcionar a la entidad o al cliente protección de que la otra parte no cumpla adecuadamente todas o una parte de sus obligaciones según el contrato.

63 Como solución práctica, una entidad no necesita ajustar el importe que se ha comprometido como contraprestación para dar cuenta de los efectos de un componente de financiación significativo si la entidad espera, al comienzo del contrato, que el periodo entre el momento en que la entidad transfiere un bien o servicio comprometido con el cliente y el momento en que el cliente paga por ese bien o servicio sea de un año o menos.

64 Para cumplir el objetivo del párrafo 61 al ajustar el importe comprometido de la contraprestación para dar cuenta de un componente de financiación significativo, una entidad utilizará la tasa de descuento que se reflejaría en una transacción de financiación separada entre la entidad y su cliente al comienzo del contrato. Esa tasa reflejaría las características del crédito de la parte que recibe financiación en el contrato, así como cualquier garantía o garantía colateral proporcionada por el cliente o la entidad, incluidos los activos transferidos en el contrato. Una entidad podría determinar esa tasa identificándola con la tasa que descuenta el importe nominal de la contraprestación acordada y lo iguala al precio que el cliente pagaría en efectivo por los bienes o servicios cuando (o a medida que) se transfieren al cliente. Después del comienzo del contrato, una entidad no actualizará la tasa de descuento por cambios en las tasas de interés u otras circunstancias (tales como un cambio en la evaluación del riesgo de crédito del cliente).

65 Una entidad presentará los efectos de la financiación por separado (ingresos por intereses o gastos por intereses) de los ingresos de actividades ordinarias de contratos con clientes en el estado del resultado integral. Los ingresos por intereses o gastos por intereses se reconocen solo en la medida en que se reconozca un *activo del contrato* (o cuenta por cobrar) o un pasivo del contrato en la contabilización de un contrato con un cliente.

Contraprestación distinta al efectivo

66 Para determinar el precio de la transacción para contratos en los que un cliente compromete una contraprestación en una forma distinta al efectivo, una entidad medirá la contraprestación distinta al efectivo (o compromiso de contraprestación distinta al efectivo) al valor razonable.

67 Si una entidad no puede estimar de forma razonable el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo, la entidad medirá dicha contraprestación de forma indirecta por referencia al precio de venta independiente de los bienes o servicios comprometidos con el cliente (o clase de cliente) a cambio de la contraprestación.

68 El valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo puede variar debido a la forma de la contraprestación (por ejemplo, un cambio en el precio de una acción a la que una entidad tiene derecho a recibir de un cliente). Si el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo comprometida por un

cliente varía por razones distintas a la forma de la contraprestación (por ejemplo, el valor razonable podría variar debido al desempeño de la entidad), una entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 56 a 58.

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

Contraprestación pagadera a un cliente

70 La contraprestación pagadera al cliente incluye importes de efectivo que una entidad paga, o espera pagar, al cliente (u otras partes que compran los bienes o servicios de la entidad procedentes del cliente). La contraprestación pagadera al cliente también incluye el crédito u otros elementos (por ejemplo, un cupón o vale) que puede aplicarse contra los importes adeudados a la entidad (o a terceros que compran los bienes o servicios de la entidad procedentes del cliente). Una entidad contabilizará la contraprestación pagadera al cliente como una reducción del precio de la transacción y, por ello, de los ingresos de actividades ordinarias, a menos que el pago al cliente sea a cambio de un bien o servicio distinto (como se describe en los párrafos 26 a 30) que el cliente transfiere a la entidad. Si la contraprestación pagadera al cliente incluye un importe variable, una entidad estimará el precio de la transacción (incluida la evaluación de si la estimación de la contraprestación variable está restringida) de acuerdo con los párrafos 50 a 58.

71 S la contraprestación pagadera al cliente es un pago por un bien o servicio distinto procedente del cliente, entonces una entidad contabilizará la compra del bien o servicio de la misma forma que contabiliza otras compras procedentes de proveedores. Si el importe de la contraprestación pagadera al cliente supera el valor razonable del bien o servicio distinto que la entidad recibe del cliente, entonces la entidad contabilizará el exceso como una reducción del precio de la transacción. Si la entidad no puede estimar de forma razonable el valor razonable del bien o servicio recibido del cliente, contabilizará toda la contraprestación pagadera al cliente como una reducción del precio de la transacción.

72 Por consiguiente, si la contraprestación pagadera al cliente se contabiliza como una reducción del precio de la transacción, una entidad reconocerá la reducción de los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) ocurra el último de los siguientes sucesos:

(a) la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por la transferencia al cliente de los bienes o servicios relacionados; y

(b) la entidad paga o se compromete a pagar la contraprestación (incluso si el pago se condiciona a un suceso futuro). Ese compromiso puede estar implícito en las prácticas comerciales tradicionales de la entidad.

Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño

73 El objetivo cuando se asigna el precio de la transacción es que una entidad distribuya el precio de la transacción a cada obligación de desempeño (a cada bien o servicio que sean distintos) por un importe que represente la parte de la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente.

74 Para cumplir el objetivo de la asignación, una entidad distribuirá el precio de la transacción a cada obligación de desempeño identificada en el contrato basándose en el precio relativo de venta individual, de acuerdo con los párrafos 76 a 80, excepto por lo especificado en los párrafos 81 a 83 (para distribuir descuentos) y los párrafos 84 a 86 (para asignar la contraprestación que incluye importes variables).

75 Los párrafos 76 a 86 no se aplican si un contrato tiene solo una obligación de desempeño. Sin embargo, los párrafos 84 a 86 pueden aplicarse si una entidad se compromete a transferir una serie de bienes o servicios distintos identificados como una obligación de desempeño única de acuerdo con el párrafo 22(b) y la contraprestación acordada incluye importes variables.

Asignación basada en precios de venta independientes

76 Para asignar el precio de la transacción a cada obligación de desempeño basándose en el precio relativo de venta independiente, una entidad determinará, al comienzo del contrato, el precio de venta independiente del bien o servicio que subyace en cada obligación de desempeño del contrato y asignará el precio de la transacción en proporción a dichos precios de venta independientes.

77 El precio de venta independiente es el precio al que una entidad vendería un bien o servicio comprometido de forma separada a un cliente. La mejor evidencia de un precio de venta independiente es el precio

observable de un bien o servicio cuando la entidad lo vende de forma separada en circunstancias similares y a clientes parecidos. Un precio establecido de forma contractual o el precio de cotización de un bien o servicio pueden ser (pero no se supondrá necesariamente que sean) precios de venta independientes para dicho bien o servicio.

78 Si un precio de venta independiente no es directamente observable, una entidad lo estimará por el importe que resultaría de la distribución del precio de la transacción cumpliendo el objetivo de asignación del párrafo 73. Al estimar un precio de venta independiente, una entidad considerará toda la información (incluidas las condiciones de mercado, los factores específicos de la entidad y la información sobre el cliente o clase de cliente) que esté razonablemente al alcance de la entidad. Para hacerlo así, una entidad maximizará el uso de los datos de entrada observables y aplicará métodos de estimación de forma congruente cuando se encuentre con circunstancias similares.

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

(a) Enfoque de evaluación del mercado ajustado—una entidad podría evaluar el mercado en el que vende los bienes y servicios y estimar el precio que un cliente en dicho mercado estaría dispuesto a pagar por ellos. Ese enfoque puede también incluir la referencia a los precios que los competidores de la entidad han asignado a bienes o servicios similares y el ajuste de esos precios, según sea necesario, para reflejar los costos y márgenes de la entidad.

(b) Enfoque del costo esperado más un margen—una entidad podría proyectar sus costos esperados de satisfacer una obligación de desempeño y luego añadir un margen apropiado para ese bien o servicio.

(c) Enfoque residual—una entidad puede estimar el precio de venta independiente por referencia al precio de la transacción total menos la suma de los precios de venta independientes observables de los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato. No obstante, una entidad puede utilizar un enfoque residual para estimar, de acuerdo con el párrafo 78, el precio de venta independiente de un bien o servicio si se cumple uno de los criterios siguientes:

(i) la entidad vende el mismo bien o servicio a clientes diferentes (aproximadamente al mismo tiempo) dentro de un rango amplio de importes (es decir, que el precio de venta es altamente variable, porque no puede identificarse un precio de venta independiente representativo que proceda de transacciones pasadas u otra evidencia observable); o

(ii) la entidad no ha establecido todavía un precio para ese bien o servicio y éste no ha sido previamente vendido de forma independiente (es decir, el precio de venta es incierto).

80 Puede ser necesario utilizar una combinación de métodos para estimar los precios de venta independientes de los bienes o servicios comprometidos en el contrato si dos o más de dichos bienes o servicios tienen precios de venta independientes inciertos o altamente variables. Por ejemplo, una entidad puede utilizar un enfoque residual para estimar el precio de venta independiente agregado para aquellos bienes o servicios comprometidos cuyos precios de venta independientes son inciertos o altamente variables y, a continuación, utilizar otro método para estimar los precios de venta independientes de los bienes o servicios individuales en comparación con dicho precio de venta independiente agregado estimado, que se ha determinado mediante el enfoque residual. Cuando una entidad utiliza una combinación de métodos para estimar el precio de venta independiente de cada bien o servicio comprometido en el contrato, evaluará si la asignación del precio de la transacción a esos precios de venta independientes sería congruente con el objetivo de asignación del párrafo 73 y los requerimientos para estimar los precios de venta independientes del párrafo 78.

Asignación de un descuento

81 Un cliente recibe un descuento por comprar un grupo de bienes o servicios si la suma de los precios de venta independientes de dichos bienes o servicios comprometidos en el contrato supera la contraprestación acordada. Excepto cuando una entidad tenga evidencia observable, de acuerdo con el párrafo 82, de que el descuento en su totalidad está relacionado solo con una o más, pero no con todas, las obligaciones de desempeño de un contrato, la entidad asignará el descuento proporcionalmente a todas las obligaciones de desempeño del contrato. La asignación proporcional del descuento en esas circunstancias es consecuencia de que la entidad distribuye el precio de la transacción a cada obligación de desempeño sobre la base de los precios de venta independientes relativos de los distintos bienes o servicios subyacentes.

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

(a) la entidad vende regularmente cada bien o servicio distinto (o cada grupo de bienes o servicios distintos) del contrato de forma independiente;

(b) la entidad también vende regularmente de forma independiente un grupo (o grupos) de algunos de esos bienes o servicios con un descuento sobre los precios de venta independientes de los bienes o servicios en cada grupo; y

(c) el descuento atribuible a cada grupo de bienes o servicios descrito en el párrafo 82(b) es sustancialmente el mismo que el descuento del contrato y un desglose de los bienes o servicios de cada grupo proporciona evidencia observable de la obligación de desempeño (u obligaciones de desempeño) a la cual pertenece el descuento total del contrato.

83 Si un descuento se asigna en su totalidad a una o más obligaciones de desempeño del contrato, de acuerdo con el párrafo 82, una entidad distribuirá el descuento antes de utilizar el enfoque residual para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio, de acuerdo con el párrafo 79(c).

Asignación de la contraprestación variable

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

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

(b) a uno o más, pero no a todos, los bienes o servicios distintos comprometidos en una serie de bienes o servicios distintos que forman parte de una obligación de desempeño única, de acuerdo con el párrafo 22(b) (por ejemplo, la contraprestación que se ha comprometido para el segundo año de un contrato de servicio de limpieza de dos años se incrementará sobre la base de los movimientos de un índice de inflación especificado).

85 Un entidad asignará, de acuerdo con el párrafo 22(b), un importe variable (y los cambios posteriores en ese importe) en su totalidad a una obligación de desempeño o a un bien o servicio distinto al que forma parte de una obligación de desempeño única si cumple los dos criterios siguientes:

(a) los términos de un pago variable se relacionan de forma específica con los esfuerzos de la entidad por satisfacer la obligación de desempeño o transferir el bien o servicio distinto (o bien con un desenlace específico procedente de satisfacer la obligación de desempeño o de la transferencia del bien o servicio distinto); y

(b) la distribución del importe variable de la contraprestación en su totalidad a la obligación de desempeño o al bien o servicio distinto es congruente con el objetivo de asignación del párrafo 73, al considerar todas las obligaciones de desempeño y términos relativos al pago del contrato.

86 Los requerimientos de asignación de los párrafos 73 a 83 se aplicarán para distribuir el importe pendiente del precio de la transacción que no cumpla los criterios del párrafo 85.

Cambios en el precio de la transacción

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

88 Una entidad asignará a las obligaciones de desempeño del contrato los cambios posteriores en el precio de la transacción sobre la misma base que al comienzo del contrato. Por consiguiente, una entidad no reasignará el precio de la transacción para reflejar los cambios en los precios de venta independientes después del inicio del contrato. Los importe asignados a una obligación de desempeño satisfecha se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias, o como una reducción en los ingresos de actividades ordinarias, en el periodo en que el precio de la transacción cambie.

89 Una entidad asignará un cambio en el precio de la transacción en su totalidad a una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño o a bienes o servicios distintos prometidos en una serie que forma parte de una obligación de desempeño única, de acuerdo con el párrafo 22(b) solo si se cumplen los criterios del párrafo 85 al distribuir la contraprestación variable.

90 Una entidad contabilizará un cambio en el precio de la transacción que surge como resultado de una modificación de un contrato, de acuerdo con los párrafos 18 a 21. Sin embargo, para un cambio en el precio de la transacción que ocurra después de una modificación del contrato, una entidad aplicará los párrafos 87 a 89 para asignar el cambio en el precio de la transacción en cualquiera de la siguientes formas que sea procedente:

(a) Una entidad asignará el cambio en el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño identificadas en el contrato antes de la modificación si, y en la medida en que, el cambio en el precio de la transacción sea atribuible a una parte de una contraprestación variable prometida antes de la modificación y ésta se contabilice de acuerdo con el párrafo 21(a).

(b) En todos los demás casos en los que la modificación no se contabilizó como un contrato separado de acuerdo con el párrafo 20, una entidad asignará el cambio en el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño del contrato modificado (es decir, las obligaciones de desempeño que no fueron total o parcialmente satisfechas de forma inmediata después de la modificación).

Costos del contrato

Costos incrementales de la obtención de un contrato

91 Una entidad reconocerá como un activo los costos incrementales de obtener un contrato con un cliente si la entidad espera recuperar dichos costos.

92 Los costos incrementales de obtener un contrato son los costos que en que incurre una entidad para obtener un contrato con un cliente en los que no habría incurrido si el contrato no se hubiera obtenido (por ejemplo, una comisión de venta).

93 Los costos de obtener un contrato en los que se habría incurrido independientemente de si se obtuvo el contrato o no, se reconocerán como un gasto cuando tengan lugar, a menos que sean explícitamente imputables al cliente, con independencia de si se ha obtenido o no dicho contrato.

94 Como solución práctica, una entidad puede reconocer los costos incrementales de obtener un contrato como un gasto cuando tengan lugar si el periodo de amortización del activo que la entidad hubiera reconocido en cualquier caso es de un año o menos.

Costos de cumplir un contrato

95 Si los costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un clientes no están dentro del alcance de otra Norma (por ejemplo, NIC 2 *Inventarios*, NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* o NIC 38 *Activos Intangibles*), una entidad reconocerá un activo por los costos incurridos para cumplir un contrato solo siempre que dichos costos cumplan todos los criterios siguientes:

(a) los costos se relacionan directamente con un contrato o con un contrato esperado que la entidad puede identificar de forma específica (por ejemplo, los costos relacionados con servicios por prestar bajo una renovación de un contrato existente o los costos de diseño de un activo a ser transferido bajo un contrato específico que aún no ha sido aprobado);

(b) los costos generan o mejoran recursos de la entidad que se utilizarán para satisfacer (o para continuar satisfaciendo) obligaciones de desempeño en el futuro; y

(c) se espera recuperar los costos.

96 En el caso de costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente que están dentro del alcance de otra Norma, una entidad los contabilizará de acuerdo con esas otras Normas.

97 Los costos están directamente relacionados con un contrato (o un contrato anticipado específico) incluyen cualquiera de los siguientes conceptos:

(a) mano de obra directa (por ejemplo, salarios y sueldos de los empleados que proporcionan los servicios comprometidos directamente con el cliente);

(b) materiales directos (por ejemplo, suministros utilizados para prestar los servicios comprometidos con el cliente);

(c) distribuciones de costos que se relacionan directamente con el contrato o con actividades del contrato (por ejemplo, costos de gestión y supervisión del contrato, seguros y depreciación de herramientas y equipo utilizados en el cumplimiento del contrato);

(d) costos que son imputables de forma explícita al cliente según el contrato; y

(e) otros costos en los que se incurre solo porque una entidad ha realizado el contrato (por ejemplo, pagos a subcontratistas).

98 Un entidad reconocerá los siguientes costos como gastos cuando tengan lugar:

(a) costos generales y administrativos (a menos que dichos costos sean imputables de forma explícita al cliente según el contrato, en cuyo caso una entidad evaluará dichos costos de acuerdo con el párrafo 97);

(b) costos de materiales desperdiciados, mano de obra u otros recursos para cumplir el contrato que no se reflejaban en el precio del contrato;

(c) costos que se relacionan con las obligaciones de desempeño que se satisfacen (u obligaciones de desempeño que se satisfacen parcialmente) del contrato (es decir, costos que se relacionan con desempeños pasados); y

(d) costos para los que una entidad no puede distinguir si los costos se relacionan con obligaciones de desempeño no satisfechas o con obligaciones de desempeño que ya están satisfechas (u obligaciones de desempeño parcialmente satisfechas).

Amortización y deterioro de valor

99 Un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 91 o 95 se amortizará de una forma sistemática que sea congruente con la transferencia al cliente de los bienes o servicios con los que se relaciona dicho activo. El activo puede relacionarse con bienes o servicios a transferir según un contrato esperado específico [como se describe en el párrafo 95(a)].

100 Una entidad actualizará la amortización para reflejar un cambio significativo en el calendario esperado de transferencia de la entidad al cliente de los bienes o servicios con los que se relaciona el activo. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.

101 Una entidad reconocerá un deterioro de valor en el resultado del periodo en la medida en que el importe en libros de un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 91 o 95 supere:

(a) el importe pendiente de la contraprestación que la entidad espera recibir a cambio de los bienes o servicios con los que se relaciona el activo; menos

(b) los costos relacionados directamente con la provisión de esos bienes o servicios y que no se han reconocido como gastos (véase el párrafo 97).

102 A efectos de la aplicación del párrafo 101, para determinar el importe de la contraprestación que una entidad espera recibir, una entidad utilizará los principios para la determinación del precio de la transacción (excepto por los requerimientos de los párrafos 56 a 58 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable) y ajustará ese importe para reflejar los efectos del riesgo de crédito del cliente.

103 Antes de que una entidad reconozca una pérdida por deterioro de valor de un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 91 o 95, la entidad reconocerá cualquier pérdida por deterioro de valor de los activos relacionados con el contrato que sean reconocidos de acuerdo con otra Norma (por ejemplo, NIC 2, NIC 16 y NIC 38). Después de aplicar la prueba de deterioro de valor del párrafo 101, una entidad incluirá el importe en libros resultante del activo reconocido de acuerdo con el párrafo 91 o 95 en el importe en libros de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece con el fin de aplicar la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* a dicha unidad generadora de efectivo.

104 Una entidad reconocerá en el resultado del periodo una reversión de parte o todo el deterioro de valor anteriormente reconocido de acuerdo con el párrafo 101, cuando las condiciones del deterioro dejen de existir o hayan mejorado. El incremento del importe en libros del activo no superará el importe que se habría determinado (neto de amortizaciones) si no se hubiera reconocido previamente el deterioro de valor.

Presentación

105 Cuando una de las partes de un contrato haya cumplido, una entidad presentará el contrato en el estado de situación financiera como un activo del contrato o un pasivo del contrato, dependiendo de la relación entre el desempeño de la entidad y el pago del cliente. Una entidad presentará los derechos incondicionales a recibir la contraprestación como una cuenta por cobrar separada.

106 Si un cliente paga una contraprestación, o una entidad tiene un derecho incondicional a recibir un importe como contraprestación (es decir, una cuenta por cobrar) antes de que la entidad transfiera un bien o servicio al cliente, la entidad presentará el contrato como un pasivo del contrato cuando el pago se realice o sea exigible (lo que ocurra primero). Un pasivo del contrato es la obligación que tiene una entidad de transferir bienes o servicios a un cliente del que la entidad ha recibido ya una contraprestación (o bien esa contraprestación es ya exigible del cliente) .

107 Si una entidad realiza el desempeño mediante la transferencia de bienes o servicios al cliente antes de que el cliente pague la contraprestación o antes de que sea exigible el pago, la entidad presentará el contrato como un activo del contrato, excluyendo de esta partida los importes presentados como cuentas por cobrar. Un activo del contrato es el derecho de una entidad a la contraprestación a cambio de los bienes o servicios que la entidad ha transferido al cliente. Una entidad evaluará un activo del contrato por deterioro de valor de acuerdo con la NIIF 9. Un deterioro de valor de un activo del contrato se medirá, presentará y revelará de la misma forma que un activo financiero que está dentro del alcance de la NIIF 9 [véase también el párrafo 113(b)].

108 Una cuenta por cobrar es el derecho incondicional de una entidad a recibir una contraprestación. Un derecho a contraprestación no está condicionado si solo se requiere el paso del tiempo para que sea exigible el pago de esa contraprestación. Por ejemplo, una entidad reconocería una cuenta por cobrar si tiene un derecho presente al pago, aun cuando ese importe pueda estar sujeto a reembolso en el futuro. Una entidad contabilizará una cuenta por cobrar de acuerdo con la NIIF 9. En el reconocimiento inicial de una cuenta por cobrar procedente de un contrato con un cliente, cualquier diferencia entre la medición de la cuenta por cobrar de acuerdo con la NIIF 9 y el importe correspondiente del ingreso de actividades ordinarias reconocido se presentará como un gasto (por ejemplo, como una pérdida por deterioro de valor).

109 Esta Norma utiliza los términos "activos del contrato" y "pasivos del contrato" pero no prohíbe que una entidad utilice descripciones alternativas en el estado de situación financiera para dichas partidas. Si una entidad utiliza una descripción alternativa para un activo del contrato, la entidad proporcionará información suficiente para que un usuario de los estados financieros distinga entre cuentas por cobrar y activos del contrato.

Información a revelar

110 El objetivo de los requerimientos de información a revelar es que una entidad revele información suficiente que permita a los usuarios de los estados financieros comprender la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de contratos con clientes. Para lograr ese objetivo, una entidad revelará información cualitativa y cuantitativa sobre los siguientes aspectos:

(a) sus contratos con clientes (véanse los párrafos 113 a 122);

(b) los juicios significativos, y cambios en dichos juicios, realizados en aplicación de esta Norma a dichos contratos (véanse los párrafos 123 a 126); y

(c) los activos reconocidos por los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente de acuerdo con el párrafo 91 o 95 (véanse los párrafos 127 y 128).

111 Una entidad considerará el nivel de detalle necesario para satisfacer el objetivo de información a revelar y cuánto énfasis poner en cada uno de los diversos requerimientos. Una entidad agregará o desagregará la información a revelar de forma que la información útil no se enmascare por la inclusión de un gran volumen de detalles insignificantes o por la agregación de partidas que tengan sustancialmente diferentes características.

112 Una entidad no necesita revelar información de acuerdo con esta Norma si ha proporcionado información de acuerdo con otra Norma.

Contratos con clientes

113 Una entidad revelará todos los importes siguientes para el periodo de presentación, a menos que dichos importes se presenten por separado en el estado del resultado integral de acuerdo con otras Normas:

(a) ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, que la entidad revelará por separado de sus otras fuentes de ingresos de actividades ordinarias; y

(b) cualquier pérdida por deterioro de valor reconocida (de acuerdo con la NIIF 9) sobre cualquier cuenta por cobrar o activos del contrato que surgen de los contratos de una entidad con clientes, que revelará por separado de las pérdidas por deterioro de valor de otros contratos.

Desagregación de los ingresos de actividades ordinarias

114 Una entidad desagregará los ingresos de actividades ordinarias reconocidos procedentes de contratos con clientes en categorías que representen la forma en que la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos. Una

entidad aplicará las guías de los párrafos B87 a B89 al seleccionar las categorías a utilizar para desagregar los ingresos de actividades ordinarias.

115 Además, una entidad revelará información suficiente para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender la relación entre la información a revelar sobre los ingresos de actividades ordinarias desagregados (de acuerdo con el párrafo 114) y la información de ingresos de actividades ordinarias que se revela para cada segmento sobre el que se tiene obligación de informar, si la entidad aplica la NIIF 8 *Segmentos de Operación*.

Saldos del contrato

116 Una entidad revelará la siguiente información:

(a) los saldos de apertura y cierre de las cuentas por cobrar, activos del contrato y pasivos del contrato procedentes de contratos con clientes, si no se presentan o revelan por separado;

(b) ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el periodo de presentación que se incluyeron en el saldo del pasivo del contrato al comienzo del periodo; e

(c) ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el periodo de presentación procedentes de obligaciones de desempeño que se satisfacen (o parcialmente satisfechas) en periodos anteriores (por ejemplo, cambios en el precio de la transacción).

117 Una entidad explicará la forma en que se relaciona el calendario de satisfacción de sus obligaciones de desempeño [véase el párrafo 119(a)] con el calendario habitual de pagos y el efecto que esos factores tienen sobre los saldos del activo del contrato y del pasivo del contrato. La explicación proporcionada puede hacerse utilizando información cualitativa.

118 Una entidad proporcionará una explicación de los cambios significativos en los saldos del activo del contrato y del pasivo del contrato durante el periodo de presentación. La explicación incluirá información cuantitativa y cualitativa. Ejemplos de cambios en los saldos de los activos del contrato y pasivos del contrato de la entidad son los siguientes:

(a) cambios debidos a combinaciones de negocios;

(b) ajustes de recuperación acumulados en ingresos de actividades ordinarias que afectan al correspondiente activo del contrato o pasivo del contrato, incluidos los ajustes que surgen de un cambio en la medición del avance, un cambio en una estimación del precio de la transacción (incluidos los cambios en la evaluación de si una estimación de una contraprestación variable está restringida) o una modificación del contrato;

(c) deterioro de un activo del contrato;

(d) un cambio en el marco temporal de un derecho a contraprestación que pasa a ser incondicional (es decir, por un activo del contrato que se reclasifica a una cuenta por cobrar); y

(e) un cambio en el marco temporal de una obligación de desempeño a satisfacer (es decir, para el reconocimiento de un ingreso de actividades ordinarias que surge de un pasivo del contrato).

Obligaciones de desempeño

119 Una entidad revelará información sobre sus obligaciones de desempeño en contratos con clientes, incluyendo una descripción de todos los aspectos siguientes:

(a) cuándo la entidad satisface habitualmente sus obligaciones de desempeño (por ejemplo, en el momento del envío, en el momento de la entrega, a medida que se presta o en el momento en que se completa el servicio), incluyendo cuándo se satisfacen las obligaciones de desempeño en un acuerdo de entrega posterior a la facturación;

(b) los términos de pago significativos (por ejemplo, cuándo se exige habitualmente el pago, si el contrato tiene un componente de financiación significativo, si el importe de la contraprestación es variable y si la estimación de la contraprestación variable está habitualmente restringida de acuerdo con los párrafos 56 a 58);

(c) la naturaleza de los bienes o servicios que la entidad se ha comprometido a transferir, destacando cualquier obligación de desempeño de organizar para un tercero la transferencia de bienes o servicios (es decir, si la entidad está actuando como un agente);

(d) las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares; y

(e) los tipos de garantías y obligaciones relacionadas.

Precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño pendientes

120 Una entidad revelará la siguiente información sobre sus obligaciones de desempeño pendientes:

(a) el importe agregado del precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño que no están satisfechas (en su totalidad o en parte) al final del periodo de presentación; y

(b) una explicación de cuándo espera la entidad reconocer como ingresos de actividades ordinarias el importe revelado de acuerdo con el párrafo 120(a), que la entidad revelará en alguna de las siguientes formas:

(i) de forma cuantitativa utilizando los rangos de tiempo que sean más apropiados a la duración de las obligaciones de desempeño pendientes; o

(ii) utilizando información cualitativa.

121 Como solución práctica, una entidad no necesita revelar la información del párrafo 120 para una obligación de desempeño si se cumple alguna de las siguientes condiciones:

(a) la obligación de desempeño es parte de un contrato que tiene una duración inicialmente esperada de un año o menos; o

(b) la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias a partir de la satisfacción de la obligación de desempeño de acuerdo con el párrafo B16.

122 Una entidad explicará de forma cualitativa si está aplicando la solución práctica del párrafo 121 y si cualquier contraprestación de contratos con clientes no está incluida en el precio de la transacción y, por ello, no incluida en la información revelada de acuerdo con el párrafo 120. Por ejemplo, una estimación del precio de la transacción no incluiría los importes estimados de la contraprestación variable que estén restringidos (véanse los párrafos 56 a 58).

Juicios significativos en la aplicación de esta Norma

123 Una entidad revelará los juicios, y cambios en los juicios, realizados en aplicación de esta Norma que afecten de forma significativa a la determinación del importe y calendario de los ingresos de actividades ordinarias de contratos con clientes. En concreto, una entidad explicará los juicios, y cambios en los juicios, utilizados al determinar los dos aspectos siguientes:

(a) el calendario de satisfacción de las obligaciones de desempeño (véanse los párrafos 124 y 125); y

(b) el precio de la transacción y los importes asignados a las obligaciones de desempeño (véase el párrafo 126).

Determinación del calendario de satisfacción de las obligaciones de desempeño

124 Para obligaciones de desempeño que una entidad satisface a lo largo del tiempo, una entidad revelará los dos aspectos siguientes:

(a) los métodos utilizados para reconocer los ingresos de actividades ordinarias (por ejemplo, una descripción de los métodos de producto o de los métodos de recursos utilizados y la forma en que se han aplicado); y

(b) una explicación de por qué los métodos utilizados proporcionan una representación fiel de la transferencia de bienes o servicios.

125 Para obligaciones de desempeño que se satisfacen en un momento determinado, una entidad revelará los juicios significativos realizados para evaluar cuándo obtiene un cliente el control de los bienes o servicios comprometidos.

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

126 Una entidad revelará información sobre los métodos, datos de entrada y supuestos utilizados para todos los extremos siguientes:

(a) determinación del precio de la transacción, que incluye, pero no se limita a la estimación de la contraprestación variable, el ajuste a la contraprestación por los efectos del valor temporal del dinero y la medición de contraprestaciones distintas al efectivo;

(b) evaluación de si una estimación de la contraprestación variable está restringida;

(c) asignación del precio de la transacción, incluyendo la estimación de los precios de venta independientes de los bienes o servicios comprometidos y la distribución de descuentos y contraprestación variable a una parte específica del contrato (si fuera aplicable); y

(d) medición de las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares.

Activos reconocidos procedentes de los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente

127 Una entidad revelará los dos siguiente aspectos:

(a) los juicios realizados para determinar el importe de los costos incurridos para obtener o cumplir un contrato con un cliente (de acuerdo con el párrafo 91 o 95); y

(b) el método que utiliza para determinar la amortización para cada periodo de presentación.

128 Una entidad revelará la siguiente información:

(a) los saldos de cierre de los activos reconocidos por los costos incurridos para obtener o cumplir un contrato con un cliente (de acuerdo con los párrafos 91 o 95), por categoría principal de activo (por ejemplo, costos para obtener contratos con clientes, costos de precontratos y costos de elaboración del contrato); y

(b) el importe de amortización y cualquier pérdida por deterioro de valor reconocida en el periodo de presentación.

Soluciones prácticas

129 Si una entidad decide utilizar la solución práctica del párrafo 63 (sobre la existencia de un componente de financiación significativo) o del párrafo 94 (sobre los costos incrementales de obtener un contrato), la entidad revelará ese hecho.

Apéndice A
Definiciones de términos

Este apéndice es parte integrante de la Norma.

Contrato	Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles.
activo del contrato	El derecho de una entidad a una contraprestación a cambio de bienes o servicios que la entidad ha transferido a un **cliente** cuando ese derecho está condicionado por algo distinto al paso del tiempo (por ejemplo, el desempeño futuro de la entidad).
pasivo del contrato	La obligación de una entidad de transferir bienes o servicios a un **cliente** por los que la entidad ha recibido una contraprestación (o se ha vuelto exigible) del cliente.
Cliente	Una parte que ha contratado con una entidad la obtención de bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la entidad a cambio de una contraprestación.
Ingresos	Incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos en el patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios.
obligación de desempeño	Un compromiso en un **contrato** con un **cliente** para transferirle: (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 los mismos y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.
Ingresos de actividades ordinarias	**Ingresos** que surgen del curso de las actividades ordinarias de una entidad.
precio de venta independiente (de un bien o servicio)	El precio al que una entidad vendería un bien o servicio comprometido de forma separada a un **cliente**.
precio de la transacción (para un contrato con un cliente)	El importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos al **cliente**, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros.

Apéndice B
Guía de aplicación

Este apéndice es parte integrante de la Norma. Describe la aplicación de los párrafos 1 a 129 y tiene el mismo valor normativo que las otras partes de la Norma.

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

(a) obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo (párrafos B2 a B13);

(b) métodos de medición del avance hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño (párrafos B14 a B19);

(c) venta con derecho a devolución (párrafos B20 a B27);

(d) garantías (párrafos B28 a B33);

(e) contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones agente (párrafos B34 a B38);

(f) opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales (párrafos B39 a B43);

(g) derechos no ejercidos de los clientes (párrafos B44 a B47);

(h) pagos iniciales no reembolsables (y algunos costos relacionados) (párrafos B48 a B51);

(i) licencias (párrafos B52 a B63);

(j) acuerdos de recompra (párrafos B64 a B76);

(k) acuerdos de depósito (párrafos B77 y B78);

(l) acuerdos de entrega posterior a la facturación (párrafos B79 a B82);

(m) aceptación del cliente (párrafos B83 a B86); y

(n) información a revelar sobre ingresos de actividades ordinarias desagregados (párrafos B87 a B89).

Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo

B2 De acuerdo con el párrafo 35 una obligación de desempeño se satisface a lo largo del tiempo si se cumple uno de los criterios siguientes:

(a) el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que ésta ejecuta el contrato (véanse los párrafos B3 y B4);

(b) el desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, trabajo en progreso) que el cliente controla a medida que se crea o mejora (véase el párrafo B5); o

(c) el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para ésta (véanse los párrafos B6 a B8) y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha (véanse los párrafos B9 a B13).

Cobro y consumo simultáneos de los beneficios del desempeño de la entidad [párrafo 35(a)]

B3 Para algunos tipos de obligaciones de desempeño, resultará sencilla la evaluación de si un cliente recibe los beneficios del desempeño de una entidad a medida que ésta ejecuta el contrato y simultáneamente los consume a medida que los recibe. Entre los ejemplos se incluyen los servicios rutinarios y recurrentes (tales como un servicio de limpieza) en los que el cobro y el consumo simultáneos por el cliente de los beneficios del desempeño pueden ser fácilmente identificados.

B4 Para otros tipos de obligaciones de desempeño, una entidad puede no ser capaz de identificar fácilmente si un cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios del desempeño de la entidad a medida que ésta lo ejecuta. En esas circunstancias, una obligación de desempeño se satisface a lo largo del tiempo si una entidad determina que la otra entidad no necesita realizar nuevamente y de forma sustancial el trabajo completado hasta la fecha, en caso de que esa otra entidad tuviera que cumplir la obligación de desempeño pendiente con el cliente. Para determinar si otra entidad no necesitaría realizar nuevamente de forma sustancial el trabajo completado hasta la fecha, una entidad llevará a cabo las dos suposiciones siguientes:

(a) desechar las restricciones contractuales potenciales o limitaciones prácticas que, en otro caso, impedirían que la entidad transfiera la obligación de desempeño pendiente a otra entidad; y

(b) suponer que esa otra entidad que cumpliera la obligación de desempeño pendiente no tuviera el beneficio de cualquier activo que esté controlado en el momento presente por la entidad y que mantendría controlado ésta si la obligación de desempeño se transfiriera a la otra.

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

B5 Para determinar si un cliente controla un activo a medida que se crea o mejora de acuerdo con el párrafo 35(b), una entidad aplicará los requerimientos de control de los párrafos 31 a 34 y 38. El activo que está siendo creado o mejorado (por ejemplo, un activo en proceso de elaboración) podría ser tangible o intangible.

El desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo [párrafo 35(c)]

B6 Para evaluar si un activo tiene un uso alternativo para una entidad de acuerdo con el párrafo 36, ésta considerará los efectos de las restricciones contractuales y limitaciones prácticas sobre su capacidad para redirigir fácilmente dicho activo hacia otro uso, tal como su venta a un cliente diferente. La posibilidad de que se rescinda el contrato con el cliente no es una consideración relevante para evaluar si la entidad sería capaz de redirigir fácilmente el activo hacia otro uso.

B7 Una restricción contractual sobre la capacidad de una entidad de redirigir un activo hacia otro uso debe ser de peso para que el activo no tenga un uso alternativo para la entidad. Una restricción contractual es de peso si un cliente pudiera exigir sus derechos al activo comprometido si la entidad pretende redirigir el activo hacia otro uso. Por el contrario, una restricción contractual no es de peso si, por ejemplo, un activo es, en gran medida, intercambiable por otros activos que la entidad podría transferir a otro cliente sin infringir el contrato y sin incurrir en costos significativos que, en otro caso, no habría incurrido en relación con ese contrato.

B8 Existe una limitación práctica sobre la capacidad de una entidad para redirigir un activo hacia otro uso si dicha entidad incurriera en pérdidas económicas significativa por redirigir el activo hacia otro uso. Una pérdida económica significativa podría surgir porque la entidad incurriera en costos significativos para adaptar el activo o solo fuera capaz de venderlo con una pérdida importante. Por ejemplo, una entidad puede estar prácticamente limitada cuando se trata para redirigir activos que tienen especificaciones de diseño que son únicas para un cliente o están localizadas en áreas remotas.

Derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha [párrafo 35(c)]

B9 De acuerdo con el párrafo 37, una entidad tiene derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha si tuviera derecho a un importe que al menos le compense por su desempeño completado hasta la fecha, en el caso de que el cliente o un tercero rescindiese el contrato por razones distintas al incumplimiento de los compromisos de desempeño contenidos en el mismo. Un importe que compensase a una entidad por el desempeño completado hasta la fecha sería un importe que se aproxime al precio de venta de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha (por ejemplo, recuperación de los costos incurridos por una entidad para satisfacer la obligación de desempeño más un margen razonable de ganancia), en lugar de solo la compensación por la pérdida de la potencial ganancia si el contrato fuera a darse por rescindido. La compensación por un margen de ganancia razonable no necesita ser igual al margen de ganancia esperada, si el contrato se hubiera cumplido según el compromiso, pero una entidad debe tener derecho a la compensación por cualquiera de los siguientes importes:

(a) una parte del margen de ganancia esperado por el contrato que refleje razonablemente la extensión del desempeño de la entidad según el contrato antes de su rescisión por el cliente (o un tercero); o

(b) una rentabilidad razonable sobre el costo de capital de la entidad para contratos similares (o el margen operativo habitual de la entidad para contratos similares) si el margen específico del contrato es mayor que la rentabilidad que la entidad genera habitualmente por contratos similares.

B10 El derecho de una entidad al pago por el desempeño completado hasta la fecha no necesita ser un derecho incondicional presente a dicho pago. En muchos casos, una entidad tendrá un derecho incondicional al pago solo en el momento de un hito acordado o en el momento de la satisfacción completa de la obligación de desempeño. Para evaluar si tiene un derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha, una entidad considerará si tendría un derecho exigible para demandar o conservar el pago por el desempeño

completado hasta la fecha si el contrato fuera a darse por rescindido antes de su finalización, por razones distintas al incumplimiento de la entidad del desempeño según resulta del compromiso.

B11 En algunos contratos, un cliente puede tener derecho a rescindir el contrato solo en momentos especificados durante la vida del contrato, o bien puede no tener derecho a rescindirlo. Si un cliente procede a rescindir un contrato sin tener derecho a hacerlo en ese momento (incluyendo el caso de que un cliente incumpla sus obligaciones según resulta del compromiso), el contrato (u otras leyes) puede otorgar a la entidad el derecho a continuar la transferencia al cliente de los bienes o derechos comprometidos en el contrato y requerirle que pague la contraprestación a la que se comprometió a cambio de dichos bienes o servicios. En esas circunstancias, una entidad tiene un derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha, puesto que tiene un derecho a continuar realizando sus obligaciones de acuerdo con el contrato y requiriendo al cliente que lleve a cabo sus obligaciones (lo cual incluye pagar la contraprestación acordada).

B12 Para evaluar la existencia y exigibilidad de un derecho al pago por el desempeño completado hasta la fecha, una entidad considerará los términos contractuales, así como cualquier legislación o precedente legal que pudiera ampliar o anular dichos términos contractuales. Esto podría incluir una evaluación de si:

(a) la legislación, práctica administrativa o legal precedente confiere a la entidad un derecho al pago por el desempeño hasta la fecha, aun cuando ese derecho no esté especificado en el contrato con el cliente;

(b) el precedente legal relevante indica que otros derechos al pago similares, por el desempeño completado hasta la fecha en contratos de contenido similar, no tienen efectos legales vinculantes; o

(c) las prácticas tradicionales de negocio de una entidad de optar por no exigir un derecho al pago ha dado lugar a que el derecho haya resultado no exigible en ese entorno legal. Sin embargo, a pesar de que una entidad pueda optar por renunciar a su derecho a recibir el pago en contratos similares, continuaría teniendo un derecho al pago hasta la fecha si, en el contrato con el cliente, su derecho al pago por el desempeño hasta la fecha permanece exigible.

B13 El esquema de pagos especificado en un contrato no indica necesariamente si una entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha. Aunque el esquema de pagos en un contrato especifique el calendario e importe de la contraprestación que es pagadera por un cliente, el esquema de pagos puede no proporcionar necesariamente evidencia del derecho de la entidad al pago por el desempeño completado hasta la fecha. Esto es porque, por ejemplo, el contrato podría especificar que la contraprestación recibida del cliente es reembolsable por razones distintas al incumplimiento por la entidad del desempeño tal como se comprometió en el contrato.

Métodos de medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño

B14 Los métodos que pueden utilizarse para medir el progreso de una entidad hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño que se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 35 a 37 incluyen los siguientes:

(a) métodos de producto (véanse los párrafos B15 a B17); y

(b) métodos de recursos (véanse los párrafos B18 y B19).

Métodos de producto

B15 Los métodos de producto reconocen los ingresos de actividades ordinarias sobre la base de las mediciones directas del valor para el cliente de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha en relación con los bienes o servicios pendientes comprometidos en el contrato. Los métodos de producto incluyen métodos tales como estudios del desempeño completado hasta la fecha, evaluaciones de resultados logrados, hitos alcanzados, tiempo transcurrido y unidades producidas o entregadas. Cuando una entidad evalúa si aplicar un método de producto para medir su progreso, considerará si el producto seleccionado representaría razonablemente el desempeño de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño. Un método de producto no proporcionaría un representación fiel del desempeño de la entidad si el producto seleccionado no pudiera medir alguno de los bienes o servicios cuyo control se ha transferido al cliente. Por ejemplo, los métodos de producto basados en unidades producidas o entregadas no representarían razonablemente el desempeño de una entidad para satisfacer una obligación de desempeño si, al final del periodo de presentación, el desempeño de la entidad ha producido bienes en proceso de elaboración o finalizados controlados por el cliente que no están incluidos en la medición del producto obtenido.

B16 Como solución práctica, si una entidad tiene derecho a una contraprestación de un cliente por un importe que se corresponde directamente con el valor para el cliente del desempeño que la entidad ha completado hasta la fecha (por ejemplo, un contrato de servicios en el que una entidad factura un importe fijo por cada hora de servicio prestado), la entidad puede reconocer un ingreso de actividades ordinarias por el importe al que tiene derecho a facturar.

B17 Las desventajas de los métodos de producto son que los productos utilizados para medir el progreso pueden no ser directamente observables y la información requerida para aplicarlos puede no estar disponible para una entidad sin un costo desproporcionado. Por ello, puede ser necesario un método de recursos.

Métodos de recursos

B18 Los métodos de recursos reconocen los ingresos de actividades ordinarias sobre la base de los esfuerzos o recursos de la entidad para satisfacer la obligación de desempeño (por ejemplo, recursos consumidos, horas de mano de obra gastadas, costos incurridos, tiempo transcurrido u hora de maquinaria utilizada) en relación con los recursos totales esperados para satisfacer dicha obligación de desempeño. Si los esfuerzos o recursos de la entidad se gastan uniformemente a lo largo del periodo de desempeño, puede ser apropiado para la entidad reconocer el ingreso de actividades ordinarias sobre una base lineal.

B19 Una deficiencia de los métodos de recursos es que puede no haber una relación directa entre los recursos de una entidad y la transferencia del control de bienes o servicios al cliente. Por ello, una entidad excluirá del método de recursos los efectos de cualesquiera recursos que, de acuerdo con el objetivo de medición del progreso del párrafo 39, no representen el desempeño de la entidad para transferir el control de los bienes o servicios al cliente. Por ejemplo, al utilizar el método de recursos basado en el costo, puede requerirse un ajuste a la medición del progreso en la siguientes circunstancias:

(a) Cuando un costo incurrido no contribuye al progreso de una entidad para satisfacer la obligación de desempeño. Por ejemplo, una entidad no reconocería un ingreso de actividades ordinarias sobre la base de los costos incurridos que son atribuibles a ineficiencias significativas en el desempeño de la entidad que no estaban reflejadas en el precio del contrato (por ejemplo, los costos de importes no esperados de materiales desperdiciados, mano de obra u otros recursos en los que se incurrió para satisfacer la obligación de desempeño).

(b) Cuando un costo incurrido no es proporcional al progreso de una entidad para satisfacer la obligación de desempeño. En esas circunstancias, la mejor representación del desempeño de la entidad puede ser ajustar el método de recursos para reconocer los ingresos de actividades ordinarias solo en la medida de ese costo incurrido. Por ejemplo, una representación razonable del desempeño de una entidad puede ser el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias por un importe igual al costo de un bien utilizado para satisfacer una obligación de desempeño, si la entidad espera al comienzo del contrato que se cumplan todas las condiciones siguientes:

(i) el bien no es distinto;

(ii) se espera que el cliente obtenga el control del bien significativamente antes de recibir los servicios relacionados con el bien;

(iii) el costo del bien transferido es significativo en relación con los costos totales esperados para satisfacer completamente la obligación de desempeño; y

(iv) la entidad obtiene el bien de un tercero y no está significativamente involucrada en el diseño y fabricación del bien (pero la entidad está actuando como un principal de acuerdo con los párrafos B34 a B38).

Venta con derecho a devolución

B20 En algunos contratos, una entidad transfiere el control de un producto a un cliente y también le concede el derecho a devolver el producto por varias razones (tales como insatisfacción con el producto) y recibe cualquier combinación de lo siguiente:

(a) un reembolso total o parcial de cualquier contraprestación pagada;

(b) un crédito que puede aplicarse contra los importes debidos, o que se deberán a la entidad; y

(c) cambiarlo por otro producto.

B21 Para contabilizar la transferencia de productos con un derecho de devolución (y para algunos servicios que se proporcionan sujetos a reembolso), una entidad reconocerá todo lo siguiente:

(a) un ingreso de actividades ordinarias por los productos transferidos por el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho (por ello, los ingresos de actividades ordinarias no se reconocerían para los productos que se espera que sean devueltos);

(b) un pasivo por reembolso; y

(c) un activo (y el correspondiente ajuste al costo de ventas) por su derecho a recuperar los productos de los clientes al establecer el pasivo por reembolso.

B22 El compromiso de una entidad de estar dispuesta a aceptar un producto devuelto durante el periodo de devolución no se contabilizará como una obligación de desempeño además de la obligación de proporcionar un reembolso.

B23 Una entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 47 a 72 (incluyendo los requerimientos para las limitaciones de la estimaciones de la contraprestación variable de los párrafos 56 a 58) para determinar el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho (es decir, excluyendo los productos que se espera que sean devueltos). Para cualquier importe recibido (o por recibir) sobre el que la entidad no espera tener derecho, la entidad no reconocerá ingresos de actividades ordinarias cuando transfiera los productos a los clientes, sino que reconocerá dichos importes recibidos (o por recibir) como un pasivo por reembolso. Posteriormente, al final de cada periodo de presentación, la entidad actualizará su evaluación de los importes a los que espera tener derecho a cambio de los productos transferidos y realizará el cambio que corresponda en el precio de la transacción y, por ello, en el importe de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos.

B24 Una entidad actualizará la medición del pasivo por reembolso al final de cada periodo de presentación por los cambios en las expectativas sobre el importe de los reembolsos. Una entidad reconocerá los ajustes que correspondan como ingresos de actividades ordinarias (o reducciones de ingresos de actividades ordinarias).

B25 Un activo reconocido por el derecho de una entidad a recuperar productos de un cliente en el momento de establecer un pasivo por reembolso se medirá inicialmente por referencia al importe en libros anterior del producto (por ejemplo, inventarios) menos cualquier costo esperado para recuperar dichos productos (incluyendo la disminución potencial en el valor para la entidad de los productos devueltos). Al final de cada periodo de presentación, una entidad actualizará la medición del activo que surja de los cambios en las expectativas sobre los productos a devolver. Una entidad presentará el activo por separado del pasivo por reembolso.

B26 Los intercambios por los clientes de un producto por otro del mismo tipo, calidad, condición y precio (por ejemplo, un color o talla por otro) no se consideran devolución a efectos de la aplicación de esta Norma.

B27 Los contratos en los que un cliente puede devolver un producto defectuoso a cambio de uno que funcione se evaluarán de acuerdo con las guías sobre garantías de los párrafos B28 a B33.

Garantías

B28 Es habitual que una entidad proporcione (de acuerdo con el contrato, la ley o las prácticas tradicionales del negocio) una garantía en conexión con la venta de un producto (ya sea un bien o un servicio). La naturaleza de una garantía puede variar de forma significativa entre sectores industriales y contratos. Algunas garantías proporcionan a un cliente seguridad de que el producto relacionado funcionará como las partes pretendían porque cumple las especificaciones acordadas. Otras garantías proporcionan al cliente un servicio, además de la seguridad de que el producto cumple las especificaciones acordadas.

B29 Si un cliente tiene la opción de comprar una garantía por separado (por ejemplo, porque la garantía se cobra o negocia por separado), dicha garantía es un servicio distinto, porque la entidad se compromete a proporcionar el servicio al cliente, adicionalmente al producto que tiene la funcionalidad descrita en el contrato. En esas circunstancias, una entidad contabilizará la garantía comprometida como una obligación de desempeño de acuerdo con los párrafos 22 a 30, y asignará una parte del precio de la transacción a esa obligación de desempeño de acuerdo los párrafos 73 a 86.

B30 Si un cliente no tiene la opción de comprar una garantía por separado, una entidad contabilizará la garantía de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, a menos que la garantía comprometida, o parte de ésta, proporcione al cliente un servicio, además de la seguridad de que el producto cumpla las especificaciones acordadas.

B31 Para evaluar si una garantía proporciona a un cliente un servicio además de la seguridad de que el producto cumpla las especificaciones acordadas, una entidad considerará factores tales como:

(a) Si la garantía se requiere por ley—si se requiere que la entidad proporcione por ley una garantía, la existencia de esa ley indica que la garantía comprometida no es una obligación de desempeño porque estos requerimientos habitualmente existen para proteger a los clientes del riesgo de comprar productos defectuosos.

(b) La extensión del periodo de cobertura de la garantía—cuánto más largo sea el periodo cubierto, más probable será que la garantía comprometida resulte una obligación de desempeño, porque es más probable proporcionar un servicio, además de la seguridad de que el producto cumpla las especificaciones acordadas.

(c) La naturaleza de las tareas que la entidad se compromete a realizar—si es necesario que una entidad realice tareas especificadas para proporcionar la seguridad de que un producto cumpla las especificaciones acordadas (por ejemplo, un servicio de envío de la devolución por un producto defectuoso), entonces esas tareas probablemente no den lugar a una obligación de desempeño.

B32 Si una garantía, o parte de ésta, proporciona a un cliente un servicio además de la seguridad de que el producto cumpla las especificaciones acordadas, el servicio comprometido es una obligación de desempeño. Por ello, una entidad asignará el precio de la transacción al producto y al servicio. Si una entidad se compromete a otorgar una garantía de tipo seguro junto con otra garantía de tipo servicio, pero no puede razonablemente contabilizarlas por separado, contabilizará ambas garantías juntas como una obligación de desempeño única.

B33 Una ley que requiera que una entidad pague una compensación si sus productos causan daños o perjuicios no da lugar a una obligación de desempeño. Por ejemplo, un fabricante puede vender productos en una jurisdicción en la que la ley hace al fabricante responsable de cualquier perjuicio (por ejemplo, a la propiedad personal) que pueda causarse a un consumidor utilizando un producto para su uso previsto. De forma similar, el compromiso que asume una entidad de indemnizar al cliente por responsabilidades y daños que surgen de derechos de patentes, derechos de autor, marcas comerciales u otros incumplimientos por los productos de la entidad no dan lugar a una obligación de desempeño. La entidad contabilizará esta obligación de acuerdo con la NIC 37.

Contraprestaciones del principal frente a 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 para el tercero el suministro de esos bienes o servicios (es decir, la entidad actúa como un agente).

B35 Una entidad es un principal si controla un bien o servicio comprometido antes de que la entidad lo transfiera a un cliente. Sin embargo, una entidad no está necesariamente actuando como un principal si obtiene el derecho legal sobre un producto 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. Cuando una entidad que es un principal satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios transferidos.

B36 Una entidad es un agente si la obligación de desempeño de la entidad consiste en organizar el suministro de bienes o servicios para otra entidad. Cuando 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 bienes o servicios. 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 antes de proporcionarlo al cliente) incluyen los siguientes:

(a) la otra parte es responsable principal del cumplimiento del contrato;

(b) la entidad no tiene riesgo de inventario ni antes ni después de que los bienes hayan sido ordenados por un cliente, durante el envío o en el momento de la devolución;

(c) la entidad no tiene discreción para establecer 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;

(d) la contraprestación de la entidad es en forma de una comisión; y

(e) la entidad no está expuesta al riesgo de crédito por el importe por recibir de un cliente a cambio de los bienes o servicios de la otra parte.

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 con cliente (es decir, la entidad deja de actuar como el principal), la entidad no reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de 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).

Opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales

B39 Las opciones del cliente de adquirir bienes o servicios adicionales de forma gratuita o con un descuento pueden ser de muchas formas, incluyendo incentivos por ventas, créditos-premios al cliente (o puntos), opciones de renovación del contrato u otros descuentos sobre bienes o servicios futuros.

B40 Si, en un contrato, una entidad concede a un cliente la opción de adquirir bienes o servicios adicionales, esa opción da lugar a una obligación de desempeño en el contrato solo si la opción proporciona un derecho significativo al cliente que no recibiría sin realizar ese contrato (por ejemplo, un descuento que aumenta el rango de descuentos que habitualmente se dan para esos bienes o servicios a esa clase de cliente en ese área geográfica o mercado). Si la opción proporciona un derecho significativo al cliente, éste en efecto paga a la entidad por adelantado por bienes o servicios futuros y la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias cuando dichos bienes o servicios futuros se transfieran o cuando la opción vence.

B41 Si un cliente tiene la opción de adquirir un bien o servicio adicional a un precio que reflejaría el precio de venta independiente para ese bien o servicio, esa opción no proporciona al cliente un derecho significativo, incluso si puede ejercitarse solo realizando un contrato previo. En esos casos, la entidad ha realizado una oferta comercial que contabilizará de acuerdo con esta Norma solo cuando el cliente ejerza la opción para comprar los bienes o servicios adicionales.

B42 El párrafo 74 requiere que una entidad asigne el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño sobre la base del precio de venta independiente relativo. Si el precio de venta independiente para la opción de un cliente de adquirir bienes o servicios adicionales no es directamente observable, una entidad lo estimará. Esa estimación reflejará el descuento que el cliente obtendría al ejercer la opción, y se ajustará por los dos aspectos siguientes:

(a) cualquier descuento que el cliente recibiría sin ejercer la opción; y

(b) la probabilidad de que la opción sea ejercida.

B43 Si un cliente tiene un derecho significativo a adquirir bienes o derechos futuros y dichos bienes o servicios son similares a los bienes o servicios originales del contrato y se proporcionan de acuerdo con los términos del contrato original, entonces una entidad puede, como una alternativa práctica, estimar el precio de venta independiente de la opción, asignar el precio de la transacción a los bienes o servicios opcionales por referencia a los bienes o servicios que se espera proporcionar y la correspondiente contraprestación esperada. Habitualmente, esos tipos de opciones son para renovaciones de contratos.

Derechos de clientes no ejercitados

B44 De acuerdo con el párrafo 106 en el momento del cobro de un pago por anticipado de un cliente, una entidad reconocerá un pasivo del contrato por el importe del pago anticipado por su obligación de desempeño de transferir, o estar dispuesta a transferir, bienes o servicios en el futuro. Una entidad dará de baja en cuentas ese pasivo del contrato (y reconocerá un ingreso de actividades ordinarias) cuando transfiera esos bienes o servicios y, por ello, satisfaga su obligación de desempeño.

B45 Un pago por anticipado no reembolsable de un cliente a una entidad concede al cliente un derecho a recibir un bien o servicio en el futuro (y obliga a la entidad a estar dispuesta a transferir un bien o servicio). Sin embargo, los clientes pueden no ejercitar todos los derechos contractuales. Esos derechos no ejercitados se denominan, a menudo, ganancias por derechos de clientes no ejercidos.

B46 Si una entidad espera tener derecho a un importe por una ganancia por derechos de clientes no ejercidos en un pasivo del contrato, reconocerá el importe esperado de dicha ganancia por derechos de clientes no ejercidos como ingreso de actividades ordinarias en proporción al patrón que siga el cliente cuando ejerce sus derechos. Si una entidad no espera tener derecho a un importe por una ganancia por derechos de clientes no ejercidos, reconocerá el importe esperado de la mencionada ganancia por derechos de clientes no ejercidos como ingreso de actividades ordinarias cuando la probabilidad de que el cliente ejerza sus derechos restantes pase a ser remota. Para determinar si una entidad espera tener derecho a un importe por una ganancia por derechos de clientes no ejercidos, ésta considerará los requerimientos de los párrafos 56 a 58 sobre limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable.

B47 Una entidad reconocerá un pasivo (y no un ingreso de actividades ordinarias) por cualquier contraprestación recibida que sea atribuible a derechos no ejercitados de un cliente que se requiere que la entidad la remita a

otra parte, por ejemplo, una entidad del gobierno de acuerdo con las leyes de propiedad no reclamada aplicables.

Pagos iniciales no reembolsables (y algunos costos relacionados)

B48 En algunos contratos, una entidad cargará a un cliente un pago inicial no reembolsable en el comienzo del contrato o en un momento cercano al mismo. Algunos ejemplos incluyen pagos de entrada en contratos de afiliación a sociedades deportivas, pagos por activación de contratos de telecomunicaciones, pagos de establecimiento en algunos servicios contratados y pagos iniciales en algunos contratos de suministro.

B49 Para identificar las obligaciones de desempeño en estos contratos, una entidad evaluará si el pago está relacionado con la transferencia de un bien o servicio comprometido. En muchos casos, aun cuando un pago inicial no reembolsable se relacione con una actividad que la entidad esté obligada a realizar en, o cerca, del inicio del contrato para cumplir el contrato, esa actividad no da lugar a la transferencia de un bien o servicio comprometido con el cliente (véase el párrafo 25). En su lugar, el pago inicial es un pago por adelantado por bienes o servicios futuros y, por ello, se reconocería como ingreso de actividades ordinarias cuando se proporcionen dichos bienes o servicios futuros. El periodo de reconocimiento del ingreso de actividades ordinarias se extendería más allá del periodo contractual inicial si la entidad concede al cliente la opción de renovar el contrato, y esa opción proporciona al cliente un derecho significativo como se describe en el párrafo B40.

B50 Si el pago inicial no reembolsable se relaciona con un bien o servicio, la entidad evaluará contabilizarlo o no como una obligación de desempeño separada de acuerdo con los párrafos 22 a 30.

B51 Una entidad puede cargar un pago no reembolsable, o una parte del mismo, como compensación por costos incurridos al establecer el contrato (u otras tareas administrativas como se describe en el párrafo 25). Si esas actividades de establecimiento no satisfacen una obligación de desempeño, la entidad no considerará dichas actividades (y los costos relacionados) al medir el progreso de acuerdo con el párrafo B19. Eso es así porque los costos de las actividades de establecimiento no representan la transferencia de servicios al cliente. La entidad evaluará si los costos incurridos al establecer un contrato han dado lugar a un activo, que se reconocerá de acuerdo con el párrafo 95.

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.

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 (véase el párrafo B59);

(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.

B60 Si los criterios del párrafo 58 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 satisface 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—una compromiso de defender un derecho de patente no es un 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).

Acuerdos de recompra

B64 Un acuerdo de recompra es un contrato en el que una entidad vende un activo y también se compromete o tiene la opción (en el mismo contrato o en otro) de recomprarlo. El activo recomprado puede ser el que se vendió originalmente al cliente, uno que sea sustancialmente igual, u otro del que el activo originalmente vendido es un componente.

B65 Los acuerdos de recompra generalmente tienen tres formas:

(a) la obligación de una entidad de recomprar el activo (a término);

(b) el derecho de una entidad de recomprar el activo (una opción de compra); y

(c) la obligación de una entidad de recomprar el activo a petición del cliente (una opción de venta).

Un contrato a término o una opción de compra

B66 Si una entidad tiene una obligación o un derecho a recomprar el activo (mediante un contrato a término o una opción de compra), un cliente no obtiene el control del activo, porque el cliente está limitado en su capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, aun cuando el cliente pueda tener posesión física del activo. Por consiguiente, la entidad contabilizará el contrato de una de las siguientes formas:

(a) un arrendamiento de acuerdo con la NIC 17 *Arrendamientos*, si la entidad puede o debe recomprar el activo por un importe que es menor que su precio de venta original; o

(b) un arrendamiento financiero de acuerdo con el párrafo B68, si la entidad puede o debe recomprar el activo por un importe que es igual o mayor que su precio de venta original.

B67 Al comparar el precio de recompra con el precio de venta, una entidad considerará el valor temporal del dinero.

B68 Si el acuerdo de recompra es un acuerdo financiero, la entidad continuará reconociendo el activo y también reconocerá un pasivo financiero por cualquier contraprestación recibida del cliente. La entidad reconocerá la diferencia entre el importe de la contraprestación recibida del cliente y el importe de la contraprestación a pagar al cliente como intereses y, si procede, como costos de procesamiento y tenencia (por ejemplo, seguro).

B69 Si la opción vence sin ejercerse, una entidad dará de baja en cuentas el pasivo y reconocerá el ingreso de actividades ordinarias.

Una opción de venta

B70 Si una entidad tiene una obligación de recomprar el activo a petición del cliente (una opción de venta) a un precio que sea menor que el precio de venta original del activo, ésta considerará al comienzo del contrato si el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer ese derecho. El ejercicio del cliente de ese derecho dará lugar a que éste pague efectivamente la contraprestación a la entidad por el derecho a utilizar un activo especificado por un periodo de tiempo. Por ello, si el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer ese derecho, la entidad contabilizará el acuerdo como un arrendamiento de acuerdo con la NIC 17.

B71 Para determinar si un cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer ese derecho, una entidad considerará varios factores, incluyendo la relación del precio de recompra con el valor de mercado esperado del activo en la fecha de la recompra y el tiempo hasta que venza el derecho. Por ejemplo, si el precio de recompra se espera que supere de forma significativa el valor de mercado del activo, esto puede indicar que el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer la opción de venta.

B72 Si el cliente no tiene un incentivo económico significativo para ejercer su derecho a un precio que sea menor que el precio de venta original del activo, la entidad contabilizará el acuerdo como si fuera la venta de un producto con un derecho de devolución como se describe en los párrafos B20 a B27.

B73 Si el precio de recompra del activo es igual o mayor que el precio de venta original y es más que el valor de mercado esperado del activo, el contrato es, de hecho, un acuerdo financiero y, por ello, se contabilizará como se describe en el párrafo B68.

B74 Si el precio de recompra del activo es igual o mayor que el precio de venta original y es menor o igual que el valor de mercado esperado del activo, y el cliente no tiene un incentivo económico significativo de ejercer su derecho, entonces la entidad contabilizará el acuerdo como si fuera la venta de un producto con un derecho de devolución como se describe en los párrafos B20 a B27.

B75 Al comparar el precio de recompra con el precio de venta, una entidad considerará el valor temporal del dinero.

B76 Si la opción vence sin ejercerse, una entidad dará de baja en cuentas el pasivo y reconocerá el ingreso de actividades ordinarias.

Acuerdos de depósito

B77 Cuando una entidad entrega un producto a otra (tal como un intermediario o distribuidor) para la venta final a clientes, la entidad evaluará si esa otra parte ha obtenido el control del producto en ese momento concreto. Un producto que se ha entregado a un tercero puede conservarse como un acuerdo de depósito si ese tercero no ha obtenido el control del producto. Por consiguiente, una entidad no reconocerá ingresos de actividades ordinarias en el momento de la entrega de un producto a un tercero si el producto entregado se mantiene en depósito.

B78 Indicadores de que un acuerdo es un acuerdo de depósito incluyen, pero no se limitan a los siguientes:

(a) el producto está controlado por la entidad hasta que ocurra un suceso especificado, tal como la venta del producto a un cliente del intermediario o hasta que venza un periodo especificado;

(b) la entidad es capaz de requerir la devolución del producto o transferirlo a un tercero (tal como otro intermediario); y

(c) el intermediario no tiene una obligación incondicional de pagar el producto (aunque puede se le puede requerir pagar un depósito).

Acuerdos de entrega posterior a la facturación

B79 Un acuerdo de entrega posterior a la facturación es un contrato según el cual una entidad factura a un cliente por un producto, pero la entidad conserva la posesión física de éste hasta que se le transfiera al cliente en un momento determinado en el futuro. Por ejemplo, un cliente puede solicitar que una entidad realice un contrato de este tipo, debido a que carece de espacio disponible para el producto o por retrasos en la programación de producción del cliente.

B80 Una entidad determinará cuándo ha satisfecho su obligación de desempeño de transferir un producto, evaluando cuándo obtiene el cliente el control de ese producto (véase el párrafo 38). Para algunos contratos, el control se transfiere cuando el producto se entrega en la ubicación del cliente o cuando el producto se envía, dependiendo de los términos del contrato (incluyendo las condiciones de entrega y envío). Sin embargo, para algunos contratos, un cliente puede obtener el control de un producto, aun cuando dicho producto permanezca en posesión física de una entidad. En ese caso, el cliente tiene la capacidad de

redirigir el uso del producto y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, aun cuando haya decidido no ejercer su derecho a tomar posesión física. Por consiguiente, la entidad no controla el producto. En su lugar, la entidad proporciona servicios de custodia al cliente sobre el activo de éste.

B81 Además de la aplicación de los requerimientos del párrafo 38, para que un cliente haya obtenido el control de un producto en un acuerdo de entrega posterior a la facturación, deben cumplirse todos los criterios siguientes:

(a) la razón del acuerdo de entrega posterior a la facturación debe ser formal (por ejemplo, el cliente ha solicitado el acuerdo);

(b) el producto debe está identificado por separado como que pertenece al cliente;

(c) el producto debe estar actualmente listo para la transferencia física al cliente; y

(d) la entidad no puede tener la capacidad de utilizar el producto o redirigirlo hacia otro cliente.

B82 Si una entidad reconoce el ingreso de actividades ordinarias por la venta de un producto en la forma de entrega posterior a la facturación, considerará si tiene obligaciones de desempeño pendientes (por ejemplo, servicios de custodia) de acuerdo con los párrafos 22 a 30 a las que asignará una parte del precio de la transacción de acuerdo con los párrafos 73 a 86.

Aceptación del cliente

B83 De acuerdo con el párrafo 38(e), la aceptación de un cliente de un activo puede indicar que el cliente ha obtenido su control. Las cláusulas de aceptación del cliente permiten a éste cancelar un contrato o requerir que una entidad tome acciones para remediar que un bien o servicio no cumpla las especificaciones acordadas. Una entidad considerará estas cláusulas al evaluar cuándo un cliente obtiene el control de un bien o servicio.

B84 Si una entidad puede determinar de forma objetiva que se ha transferido el control del bien o servicio al cliente de acuerdo con las especificaciones acordadas, entonces la aceptación del cliente es una formalidad que no afectaría a la determinación de la entidad de cuándo el cliente ha obtenido el control del bien o servicio. Por ejemplo, si la cláusula de aceptación del cliente se basa en el cumplimiento de características de tamaño o peso especificadas, una entidad podría determinar si esos criterios se han cumplido antes de recibir confirmación de la aceptación del cliente. La experiencia de la entidad con contratos para bienes o servicios similares puede proporcionar evidencia de que un bien o servicio proporcionado al cliente reúne las especificaciones acordadas en el contrato. Si los ingresos de actividades ordinarias se reconocen antes de la aceptación del cliente, una entidad todavía debe considerar si existen obligaciones de desempeño pendientes (por ejemplo, instalación de equipos) y evaluará si debe contabilizarlas por separado.

B85 Sin embargo, si una entidad no puede determinar de forma objetiva que el bien o servicio proporcionado al cliente reúne las especificaciones acordadas en el contrato, entonces la entidad no podría concluir que el cliente ha obtenido el control hasta que la entidad reciba la aceptación del cliente. Esto es así porque en esa circunstancia, la entidad no puede determinar que el cliente tiene la capacidad de redirigir el uso del bien o servicio y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes.

B86 Si una entidad entrega productos a un cliente a efectos de prueba o evaluación y el cliente no se ha comprometido a pagar cualquier contraprestación hasta que venza el periodo de prueba, el control del producto no se ha transferido al cliente hasta que éste acepte el producto o venza el periodo de prueba.

Información a revelar sobre ingresos de actividades ordinarias desagregados

B87 El párrafo 114 requiere que una entidad desagregue los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes en categorías que representen la forma en que la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos. Por consiguiente, la medida en que los ingresos de actividades ordinarias de una entidad se desagregan a efectos de esta información a revelar dependerá de los hechos y circunstancias relativos a los contratos de la entidad con clientes. Algunas entidades pueden necesitar utilizar más de un tipo de categoría para cumplir el objetivo del párrafo 114 de desagregar los ingresos de actividades ordinarias. Otras entidades puede cumplir el objetivo utilizando solo un tipo de categoría para desagregar los ingresos de actividades ordinarias.

B88 Al seleccionar el tipo de categoría (o categorías) a utilizar para desagregar los ingresos de actividades ordinarias, una entidad considerará la forma en que se ha presentado la información sobre los ingresos de actividades ordinarias de la entidad para otros propósitos, incluyendo todos los siguientes:

(a) información a revelar presentada fuera de los estados financieros (por ejemplo, publicación de ganancias, informes anuales o presentaciones a inversores);

(b) información regularmente revisada por la máxima autoridad en la toma de decisiones para evaluar el rendimiento financiero de los segmentos de operación; y

(c) otra información que sea similar a los tipos de información identificados en el párrafo B88(a) y (b) y que utiliza la entidad o usuarios de los estados financieros de la entidad para evaluar el rendimiento financiero de la entidad o tomar decisiones sobre asignación de recursos.

B89 Ejemplos de categorías que puede ser apropiado incluir, pero que no se limitan a todos los siguientes:

(a) tipo de bien o servicio (por ejemplo, líneas de productos principales);

(b) región geográfica (por ejemplo, país o región);

(c) mercado o tipo de cliente (por ejemplo, clientes del gobierno y que no son del gobierno);

(d) tipo de contrato (por ejemplo, contratos a precio fijo y por tiempo y por materiales);

(e) duración del contrato (por ejemplo, contratos a corto y a largo plazo);

(f) calendario de transferencia de bienes o servicios (por ejemplo, ingresos de actividades ordinarias procedentes de bienes o servicios transferidos a clientes en un momento determinado e ingresos de actividades ordinarias procedentes de bienes o servicios transferidos a lo largo del tiempo); y

(g) canales de ventas (por ejemplo, bienes vendidos directamente a clientes y bienes vendidos a través de intermediarios).

Apéndice C
Fecha de vigencia y transición

Este apéndice forma parte integrante de la NIIF y tiene el mismo carácter normativo que las otras partes de la Norma.

Fecha de vigencia

C1 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

Transición

C2 A efectos de los requerimientos de transición de los párrafos C3 a C8:

(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 párrafo C7 y C8.

C4 A pesar de los requerimientos del párrafo 28 de la NIC 8, cuando se aplica por primera vez esta Norma, una entidad necesitará presentar únicamente la información cuantitativa requerida por el párrafo 28(f) de la NIC 8 para el periodo anual inmediato que preceda a la fecha de aplicación inicial de esta Norma (el "periodo inmediato anterior") y solo si la entidad aplica esta Norma de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo C3(a). Una entidad puede también presentar esta información para el periodo presente o para periodos comparativos anteriores, pero no se requiere que lo haga.

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 contratos terminados, una entidad no necesita reexpresar los contratos que comiencen y terminen dentro del mismo periodo de presentación anual;

(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 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 los soluciones prácticas del párrafo C5 que utilice una entidad, ésta aplicará ese recurso 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.

C7 Si una entidad opta por aplicar esta Norma de forma retroactiva, de acuerdo con el párrafo C3(b), reconocerá el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta Norma como un ajuste al saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio, según proceda) del periodo de

presentación anual que incluya la fecha de aplicación inicial. Según este método de transición, una entidad aplicará esta Norma de forma retroactiva solo a contratos que no estén terminados en la fecha de aplicación inicial (por ejemplo, 1 de enero de 2017 para una entidad con el 31 de diciembre como final de año).

C8 Para periodos de presentación que incluyan la fecha de aplicación inicial, una entidad proporcionará toda la información a revelar adicional siguiente, si esta Norma se aplica de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo C3(b):

(a) el importe por el que cada partida de los estados financieros se ve afectada en el periodo de presentación actual por la aplicación de esta Norma en comparación con la NIC 11 y la NIC 18 y las Interpretaciones relacionadas que estuvieran vigentes antes del cambio; y

(b) una explicación de las razones de los cambios significativos identificados en C8(a).

Referencias a la NIIF 9

C9 Si una entidad aplica esta Norma pero no aplica todavía la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, cualquier referencia en esta Norma a la NIIF 9 deberá interpretarse como una referencia a la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición.*

Derogación de otras Normas

C10 Esta Norma sustituye a las siguientes Normas:

(a) la NIC 11 *Contratos de Construcción*;

(b) la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias*;

(c) la CINIIF 13 *Programas de Fidelización de Clientes*;

(d) la CINIIF 15 *Acuerdos para la Construcción de Inmuebles*;

(e) la CINIIF 18 *Transferencias de Activos procedentes de Clientes*; y

(f) la SIC-31 *Ingresos—Permutas de Servicios de Publicidad*.

Apéndice D
Modificaciones a otras NIIF

Este Apéndice describe las modificaciones a otras Normas que realizó el IASB cuando finalizó la NIIF 15. En los párrafos modificados el texto nuevo está subrayado y el texto eliminado se ha tachado.

Esta tabla muestra la forma en que las siguientes referencias han sido modificadas en otras Normas.

Referencia existente a	**contenida en**	**en**	**se modifica por referencia a**
NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias* o NIC 18	NIIF 4	Los párrafos 4(a) y (c), B18(h)	NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* o NIIF 15
	NIC 16	Párrafo 68A	
	NIC 39	Párrafo GA2	
	NIC 40	Párrafo 3(b)	
NIC 11 *Contratos de Construcción* o NIC 11	SIC-32	Párrafo 6	

NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*

Se añade el párrafo 39X. El nuevo texto está subrayado.

Fecha de vigencia

…

39X La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, eliminó el párrafo D24 y su encabezamiento correspondiente y añadió los párrafos D34 y D35 y sus encabezamientos correspondientes. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

En el Apéndice D, se eliminan el párrafo D24 y su encabezamiento correspondiente y se añaden los párrafos D34 y D35 y sus encabezamientos correspondientes. El nuevo texto está subrayado.

Ingresos de actividades ordinarias

D34 Una entidad que adopta por primera vez las NIIF podrá aplicar las disposiciones de transición del párrafo C5 de la NIIF 15. En dichos párrafos las referencias a la "fecha de aplicación inicial" se interpretarán como el comienzo del primer periodo de presentación conforme a las NIIF. Si una entidad que adopta por primera vez las NIIF decide aplicar esas disposiciones de transición, aplicará también el párrafo C6 de la NIIF 15.

D35 No se requiere que una entidad que adopta por primera vez las NIIF reexprese los contratos que estuvieran completados antes del primer periodo presentado. Un contrato completo es un contrato para el cual la entidad ha transferido todos los bienes o servicios identificados de acuerdo con PCGA anteriores.

NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*

Se modifica el párrafo 56 y se añade el párrafo 64K. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Pasivos contingentes

56 Tras el reconocimiento inicial y hasta que el pasivo se liquide, cancele o expire, la adquirente medirá un pasivo contingente reconocido en una combinación de negocios al mayor de:

(a) el importe que se reconocería de acuerdo con la NIC 37; y

(b) el importe reconocido inicialmente menos, en su caso, el importe de ingresos de actividades ordinarias acumulados ~~la amortización acumulada~~ reconocidos de acuerdo con ~~la NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias~~ los principios de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*.

Este requerimiento no se aplicará a contratos contabilizados de acuerdo con la NIC 39.

…

Fecha de vigencia

…

64K La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó el párrafo 56. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 15.

NIIF 4 *Contratos de Seguro*

Se añade el párrafo 41G. El nuevo texto está subrayado.

Fecha de vigencia y transición

…

41G La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 4(a) y (c), B7, B18(h), B21. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

En el Apéndice B se modifican los párrafos B7 y B21. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Pagos en especie

…

B7 Es probable que la aplicación de la presente NIIF a los contratos mencionados en el párrafo B6 no sea más gravosa que la aplicación de las NIIF que se habrían de utilizar si los contratos estuvieran fuera del alcance de esta NIIF:

(a) …

(b) Si se aplicase la NIIF 15 ~~NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias~~, el prestador del servicio reconocería el ingreso de actividades ordinarias ~~a partir del grado de terminación~~ cuando (o a medida que) transfiera los servicios al cliente (~~así como de~~ sujeto a otros criterios específicos).

Este procedimiento será también aceptable dentro de la presente NIIF, en la que se permite al suministrador del servicio (i) continuar con sus políticas contables actuales para esos contratos, salvo que ello implique prácticas prohibidas por el párrafo 14; y (ii) mejorar sus políticas contables si así lo permiten los párrafos 22 a 30.

(c) …

Ejemplos de contratos de seguro

…

B21 Si los contratos descritos en el párrafo B19 no crean activos financieros o pasivos financieros, se aplicará la NIIF 15 ~~NIC 18~~. Según la NIIF 15 ~~NIC 18~~, los ingresos de actividades ordinarias se reconocerán ~~asociados con una transacción que implica la prestación de servicios se reconocerán en función del estado de terminación de dicho contrato, siempre que el resultado del mismo pueda ser estimado de forma fiable~~cuando (o medida que) una entidad satisfaga una obligación de desempeño transfiriendo un bien o servicio comprometido a un cliente por un importe que refleje la contraprestación a la que espera la entidad tener derecho.

NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (noviembre de 2009)

Se modifican los párrafos 3.1.1, 5.1.1 y 5.4.5 y se añaden los párrafos 5.1.2, 5.4.1A y 8.1.5. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

3.1 Reconocimiento inicial de activos financieros

3.1.1 Una entidad reconocerá un activo financiero en su estado de situación financiera cuando, y sólo cuando, se convierta en parte de las cláusulas contractuales del instrumento (véanse los párrafos GA34 y GA35 de la NIC 39). Cuando una entidad reconozca por primera vez un activo financiero, lo clasificará de acuerdo con los párrafos 4.1 a 4.5 y lo medirá de acuerdo con ~~el~~ los párrafos 5.1.1 y 5.1.2.

…

5.1 Medición inicial

5.1.1 Excepto para las cuentas por cobrar comerciales que queden dentro del alcance del párrafo 5.1.2, en el reconocimiento inicial una entidad medirá un activo financiero por su valor razonable más, en el caso de un activo financiero que no se contabilice al valor razonable con cambios en resultados, los *costos de transacción* que sean directamente atribuibles a la adquisición del activo financiero.

…

5.1.2 A pesar del requerimiento del párrafo 5.1.1, en el reconocimiento inicial, una entidad medirá las cuentas por cobrar comerciales que no tengan un componente financiero significativo (determinado de acuerdo con la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* a su precio de transacción (como se define en la NIIF 15).

5.4 Ganancias y pérdidas

…

5.4.1A Los *dividendos* se reconocerán en el resultado del periodo solo cuando:

(a) se establezca el derecho de la entidad a recibir el pago del dividendo;

(b) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con el dividendo; y

(c) el importe del dividendo pueda ser medido de forma fiable.

…

Inversiones en instrumentos de patrimonio

…

5.4.5 Si una entidad lleva a cabo la elección del párrafo 5.4.4, reconocerá en el resultado del periodo los dividendos procedentes de esa inversión ~~cuando se establezca el derecho de la entidad a recibir el pago del dividendo, de acuerdo con la NIC 18~~ de acuerdo con el párrafo 5.4.1A.

…

8.1 Fecha de vigencia

…

8.1.5 La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 3.1.1, 5.1.1, 5.4.5 y B5.12 y eliminó el párrafo C16 y su encabezamiento correspondiente. Se añadieron los párrafos 5.1.2 y 5.4.1A y una definición al Apéndice A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

En el Apéndice A, se añade una definición. El nuevo texto está subrayado.

dividendos	Distribuciones de ganancias a los tenedores de instrumentos de patrimonio en proporción al porcentaje de los instrumentos poseídos de una clase concreta de capital.

En el Apéndice B, se modifica el párrafo B5.12. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Ganancias y pérdidas

B5.12 El párrafo 5.4.4 permite a una entidad realizar una elección irrevocable de presentar en otro resultado integral los cambios en el valor razonable de una inversión en un instrumento de patrimonio que no se mantenga para negociar. Esta elección se realizará sobre la base de instrumento por instrumento (es decir acción por acción). Los importes presentados en otro resultado integral no serán transferidos posteriormente al resultado del periodo. Sin embargo, la entidad puede hacer transferencias de las ganancias o pérdidas acumuladas dentro del patrimonio. Los dividendos de estas inversiones se reconocerán en el resultado del periodo de acuerdo con el párrafo 5.4.5 ~~la NIC 18~~, a menos que el dividendo represente claramente una recuperación de parte del costo de la inversión.

En el Apéndice C, se eliminan el párrafo C16 y su encabezamiento correspondiente.

NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (octubre de 2010)

Se modifican los párrafos 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1 y 5.7.6 y se añaden los párrafos 5.1.3, 5.7.1A y 7.1.4. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

3.1 Reconocimiento inicial

3.1.1 Una entidad reconocerá un activo financiero o un pasivo financiero en su estado de situación financiera cuando, y sólo cuando, se convierta en parte de las cláusulas contractuales del instrumento

(véanse los párrafos B3.1.1 y B3.1.2). Cuando una entidad reconozca por primera vez un activo financiero, lo clasificará de acuerdo con los párrafos 4.1.1 a 4.1.5 y lo medirá de acuerdo con los párrafos 5.1.1 a 5.1.3. ~~y 5.1.2~~ Cuando una entidad reconozca por primera vez un pasivo financiero, lo clasificará de acuerdo con los párrafos 4.2.1 y 4.2.2 y lo medirá de acuerdo con el párrafo 5.1.1.

…

4.2 Clasificación de pasivos financieros

4.2.1 Una entidad clasificará todos los pasivos financieros como medidos posteriormente al costo amortizado utilizando el *método de interés efectivo*, excepto en el caso de:

(a) …

(c) Los *contratos de garantía financiera*, tal como se definen en el Apéndice A. Después del reconocimiento inicial, un emisor de dichos contratos los medirá posteriormente [salvo que sea de aplicación el párrafo 4.2.1(a) o (b)] por el mayor de:

(i) el importe determinado de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* y

(ii) el importe reconocido inicialmente (véase el párrafo 5.1.1) menos, en su caso, el importe de ingresos de actividades ordinarias acumulados ~~la amortización acumulada~~ reconocidos de acuerdo con ~~la *NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias*~~ los principios de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*.

(d) Compromisos de concesión de un préstamo a una tasa de interés inferior a la de mercado. Después del reconocimiento inicial, un emisor de dichos contratos los medirá [a menos que sea de aplicación el párrafo 4.2.1(a)] por el mayor de:

(i) el importe determinado de acuerdo con la NIC 37 y

(ii) el importe reconocido inicialmente (véase el párrafo 5.1.1) menos, en su caso, el importe de ingresos de actividades ordinarias acumulados ~~la amortización acumulada~~ reconocidos de acuerdo con ~~NIC 18~~ los principios de la NIIF 15.

(e) …

5.1 Medición inicial

5.1.1 Excepto para las cuentas por cobrar comerciales que queden dentro del alcance del párrafo 5.1.3, en el reconocimiento inicial, una entidad medirá un activo financiero o un pasivo financiero por su valor razonable más o menos, en el caso de un activo financiero o un pasivo financiero que no se contabilice al valor razonable con cambios en resultados, los *costos de transacción* que sean directamente atribuibles a la adquisición o emisión del activo financiero o pasivo financiero.

…

5.1.3 A pesar del requerimiento del párrafo 5.1.1, en el reconocimiento inicial una entidad medirá las cuentas por cobrar comerciales que no tengan un componente financiero significativo (determinado de acuerdo con la NIIF 15) a su precio de transacción (como se define en la NIIF 15).

5.2 Medición posterior de activos financieros

5.2.1 Después del reconocimiento inicial, una entidad medirá un activo financiero de acuerdo con los párrafos 4.1.1 a 4.1.5 a valor razonable o al costo amortizado (véanse los párrafos 9 y GA5 a GA8C de la NIC 39).

…

5.7 Ganancias y pérdidas

…

5.7.1A Los *dividendos* se reconocerán en el resultado del periodo solo cuando:

(a) se establezca el derecho de la entidad a recibir el pago del dividendo;

(b) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con el dividendo; y

(c) el importe del dividendo pueda ser medido de forma fiable.

…

Inversiones en instrumentos de patrimonio

…

5.7.6 Si una entidad lleva a cabo la elección del párrafo 5.7.5, reconocerá en el resultado del periodo los dividendos procedentes de esa inversión ~~cuando se establezca el derecho de la entidad a recibir el pago del dividendo, de acuerdo con la NIC 18~~ de acuerdo con el párrafo 5.7.1A.

…

7.1 Fecha de vigencia

…

7.1.4 La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, C5 y C42 y eliminó el párrafo C16 y su encabezamiento correspondiente. Se añadieron los párrafos 5.1.3 y 5.7.1A y una definición al Apéndice A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

En el Apéndice A, se añade una definición. El nuevo texto está subrayado.

dividendos	Distribuciones de ganancias a los tenedores de instrumentos de patrimonio en proporción al porcentaje de los instrumentos poseídos de una clase concreta de capital.

En el Apéndice B se modifican los párrafos B3.2.13 y B5.7.1. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Implicación continuada en activos transferidos

B3.2.13 Los siguientes son ejemplos de la forma en que una entidad medirá el activo transferido y el pasivo asociado, de acuerdo con el párrafo 3.2.16.

Para todos los activos

(a) Si la garantía suministrada por una entidad para compensar las pérdidas por incumplimiento sobre un activo transferido, impide que el activo transferido sea dado de baja en cuentas en la medida de su implicación continuada, el activo transferido se medirá en la fecha de la transferencia al menor entre (i) el importe en libros del activo, y (ii) el importe máximo de la contraprestación recibida en la transferencia que la entidad puede ser obligada a devolver ("el importe garantizado"). El pasivo asociado se medirá inicialmente al importe garantizado más el valor razonable de la garantía (el cual es igual normalmente a la contraprestación recibida por la garantía). Posteriormente, el valor razonable inicial de la garantía se reconocerá en el resultado del periodo ~~en proporción al tiempo transcurrido (véase NIC 18)~~ cuando (o a medida que) la obligación se satisfaga de acuerdo con los principios de la NIIF 15 y el importe en libros del activo se reducirá para tener en cuenta las pérdidas por deterioro.

…

Ganancias y pérdidas (sección 5.7)

B5.7.1 El párrafo 5.7.5 permite a una entidad realizar una elección irrevocable de presentar en otro resultado integral los cambios en el valor razonable de una inversión en un instrumento de patrimonio que no se mantiene para negociar. Esta elección se realizará instrumento por instrumento (es decir acción por acción). Los importes presentados en otro resultado integral no serán transferidos posteriormente al resultado del periodo. Sin embargo, la entidad puede hacer transferencias de las ganancias o pérdidas acumuladas dentro del patrimonio. Los dividendos de estas inversiones se reconocerán en el resultado del periodo de acuerdo con el párrafo 5.7.6 ~~la NIC 18~~, a menos que el dividendo represente claramente una recuperación de parte del costo de la inversión.

En el Apéndice C se modifican los párrafos C5 y C42. Se eliminan el párrafo C16 y su encabezamiento correspondiente. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*

C5 Se modifican los párrafos 16, 42, 53, 56 y 58(b) que quedan de la forma siguiente (se elimina el párrafos 64A y se añade el párrafo 64D):

…

56 Tras el reconocimiento inicial y hasta que el pasivo se liquide, cancele o expire, la adquirente medirá un pasivo contingente reconocido en una combinación de negocios al mayor de:

(a) el importe que se reconocería de acuerdo con la NIC 37; y

(b) el importe reconocido inicialmente menos, en su caso, el importe de ingresos de actividades ordinarias acumulados ~~la amortización acumulada~~ reconocidos de acuerdo con ~~NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias~~ los principios de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*.

Este requerimiento no se aplicará a contratos contabilizados de acuerdo con la NIIF 9.

…

NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*

…

C42 En el Apéndice A, se modifican los párrafos GA3 y GA4, que quedan de la forma siguiente:

…

GA4 Los contratos de garantía financiera pueden tener diversas formas legales, como por ejemplo ...

(a) ... el emisor lo mide al mayor de:

(i) el importe determinado de acuerdo con la NIC 37; y

(ii) el importe reconocido inicialmente menos, en su caso, el importe de ingresos de actividades ordinarias acumulados ~~la amortización acumulada~~ reconocidos de acuerdo con ~~NIC 18~~ los principios de la NIIF 15 (véase el párrafo 4.2.1(c) de la NIIF 9).

(b) …

NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (Contabilidad de Coberturas y modificaciones a la NIIF 9, NIIF 7 y NIC 39)[1]

Se modifica el párrafo 5.2.1. El nuevo texto está subrayado.

5.2 Medición posterior de activos financieros

5.2.1 Después del reconocimiento inicial, una entidad medirá un activo financiero de acuerdo con los párrafos 4.1.1 a 4.1.5 a valor razonable o costo amortizado (véanse los párrafos 9 y GA5 a GA8C de la NIC 39).

En el Apéndice A, se añade una definición. El nuevo texto está subrayado.

dividendos Distribuciones de ganancias a los tenedores de instrumentos de patrimonio en proporción al porcentaje de los instrumentos poseídos de una clase concreta de capital.

En el Apéndice C se modifican los párrafos C5 y C38. Se eliminan el párrafo C21 y su encabezamiento correspondiente. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*

C5 Se modifican los párrafos 16, 42, 53, 56 y 58(b) que quedan de la forma siguiente, se eliminan los párrafos 64A y 64D y se añade el párrafo 64H:

…

56 Tras el reconocimiento inicial y hasta que el pasivo se liquide, cancele o expire, la adquirente medirá un pasivo contingente reconocido en una combinación de negocios al mayor de:

(a) el importe que se reconocería de acuerdo con la NIC 37; y

(b) el importe reconocido inicialmente menos, en su caso, el importe de ingresos de actividades ordinarias acumulados ~~la amortización acumulada~~ reconocidos de acuerdo con ~~NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias~~ los principios de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*.

Este requerimiento no se aplicará a contratos contabilizados de acuerdo con la NIIF 9.

…

NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*

…

[1] Las modificaciones consiguientes que la NIIF 15 introdujo en la NIIF 9 (Contabilidad de Coberturas y modificaciones a la NIIF 9, NIIF 7 y NIC 39) deben interpretarse junto con las modificaciones consiguientes que la NIIF 15 introdujo en la NIIF 9 (2010). Esto es así porque la NIIF 9 (Contabilidad de Coberturas y modificaciones a la NIIF 9, NIIF 7 y NIC 39) incluye solo los párrafos de la NIIF 9 (2010) que modificó o que fueron necesarios para facilitar la referencia. Por ello, no se ha añadido un párrafo de fecha vigencia a la NIIF 9 (Contabilidad de Coberturas y modificaciones a la NIIF 9, NIIF 7 y NIC 39) porque este asunto está incorporado en el párrafo de fecha de vigencia que se está añadiendo a la NIIF 9 (2010).

C38 En el Apéndice A, se modifican los párrafos GA3 y GA4 que quedan de la forma siguiente:

…

GA4 Los contratos de garantía financiera pueden tener diversas formas legales, como por ejemplo ...

(a) ... el emisor lo mide al mayor de:

(i) el importe determinado de acuerdo con la NIC 37; y

(ii) el importe reconocido inicialmente menos, en su caso, el importe de ingresos de actividades ordinarias acumulados ~~la amortización acumulada~~ reconocidos de acuerdo con ~~NIC 18~~ los principios de la NIIF 15 (véase el párrafo 4.2.1(c) de la NIIF 9).

(b) …

NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*

Se modifica el párrafo 34 y se añade el párrafo 139N. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Compensación

…

34 La ~~NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias~~ NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, ~~define el ingreso de actividades ordinarias y~~ requiere que una entidad mida ~~se lo~~ los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes por el importe de la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos. ~~por el valor razonable de la contraprestación, recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de cualesquiera descuentos comerciales y rebajas por volumen de ventas que sean practicados por la entidad.~~ Por ejemplo, el importe de ingresos de actividades ordinarias reconocidos refleja cualesquiera descuentos comerciales y rebajas por volumen de ventas que permita la entidad. Una entidad lleva a cabo, en el curso de sus actividades ordinarias, otras transacciones que no generan ingresos de actividades ordinarias sino que son accesorias con respecto a las actividades principales que generan estos ingresos. Una entidad presentará los resultados de estas transacciones compensando los ingresos con los gastos relacionados que genere la misma operación, siempre que dicha presentación refleje el fondo de la transacción u otro suceso. Por ejemplo:

(a) una entidad presentará las ganancias y pérdidas por la disposición de activos no corrientes, incluyendo inversiones y activos de operación, deduciendo del ~~importe recibido~~ importe de la contraprestación por dicha disposición el importe en libros del activo y los gastos de venta correspondientes; y

(b) …

Transición y fecha de vigencia

…

139N La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó el párrafo 34. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 15.

NIC 2 *Inventarios*

Se modifican los párrafos 2, 8, 29 y 37 y se añade el párrafo 40E. Se elimina el párrafo 19. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Alcance

2 **Esta Norma es de aplicación a todos los inventarios, excepto a:**

(a) ~~**las obras en curso, resultantes de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicios directamente relacionados (véase la NIC 11 *Contratos de Construcción*);**~~ [eliminado]

(b) **…**

Definiciones

…

8 Entre los inventarios también se incluyen los bienes comprados y almacenados para su reventa, entre los que se encuentran, por ejemplo, las mercaderías adquiridas por un minorista para revenderlas a sus clientes, y también los terrenos u otras propiedades de inversión que se tienen para vender a terceros. También son inventarios los productos terminados o en curso de fabricación mantenidos por la entidad, así como los materiales y suministros para ser usados en el proceso productivo. ~~En el caso de un prestador de servicios, tal como se describe en el párrafo 19, los inventarios incluirán el costo de los servicios para los que la entidad aún no haya reconocido el ingreso de actividades ordinarias correspondiente (véase la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias*).~~ Los costos incurridos para cumplir un contrato con un cliente que no dan lugar a inventarios (o activos dentro del alcance de otra Norma) se contabilizarán de acuerdo con la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*.

…

Valor neto realizable

…

29 Generalmente, la rebaja hasta alcanzar el valor neto realizable, se calcula para cada partida de las que componen los inventarios. En algunas circunstancias, sin embargo, puede resultar apropiado agrupar partidas similares o relacionadas. Este puede ser el caso de las partidas de inventarios relacionados con la misma línea de productos, que tienen propósitos o usos finales similares, se producen y venden en la misma área geográfica y no pueden ser, por razones prácticas, evaluados separadamente de otras partidas de la misma línea. No es apropiado realizar las rebajas a partir de partidas que reflejen clasificaciones completas de los inventarios, por ejemplo sobre la totalidad de los productos terminados, o sobre todos los inventarios en un segmento de operación determinado. ~~Los prestadores de servicios acumulan, generalmente, sus costos en relación con cada servicio para el que se espera cargar un precio separado al cliente. Por tanto, cada servicio así identificado se tratará como una partida separada.~~

…

Información a revelar

…

37 La información acerca del importe en libros de las diferentes clases de inventarios, así como la variación de dichos importes en el periodo, resultará de utilidad a los usuarios de los estados financieros. Una clasificación común de los inventarios es la que distingue entre mercaderías, suministros para la producción, materias primas, productos en curso y productos terminados. ~~Los inventarios de un prestador de servicios pueden ser descritos como trabajos en curso.~~

…

Fecha de vigencia

…

40E La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 2, 8, 29 y 37 y eliminó el párrafo 19. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*

Se modifica el párrafo 59 y se añade el párrafo 98E. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Partidas reconocidas en el resultado

…

59 La mayoría de los pasivos y de los activos por impuestos diferidos aparecerán cuando los ingresos y gastos, que se incluyen en la ganancia contable de un determinado periodo, se computen dentro de la ganancia fiscal en otro diferente. El correspondiente impuesto diferido se reconocerá en el resultado del periodo. Son ejemplos de lo anterior:

(a) los ingresos de actividades ordinarias por intereses, regalías o dividendos que se reciban al final de los períodos a los que corresponden, y se computen en el resultado contable ~~de forma proporcional al tiempo que ha transcurrido hasta el cierre~~, según la ~~NIC 18Ingresos de Actividades Ordinarias~~ NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* o la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* según corresponda, pero se incluyan en la ganancia o pérdida fiscal cuando sean cobrados; y

(b) …

Fecha de vigencia

…

98E La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó el párrafo 59. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 15.

NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*

Se modifican los párrafos 69 y 72 y se añade el párrafo 81J. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Baja en cuentas

…

69 La disposición de un elemento de propiedades, planta y equipo puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo mediante la venta, realizando sobre la misma un contrato de arrendamiento financiero o por donación). ~~Para determinar l~~La fecha en que se ha dispuesto de una partida ~~una entidad aplicará los criterios establecidos en la NIC 18 para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por ventas de bienes.~~ de propiedades, planta y equipo es la fecha en que el receptor obtiene el control de ese elemento de acuerdo con los requerimientos para determinar cuándo se satisface un obligación de desempeño de la NIIF 15. La NIC 17 se aplicará a las disposiciones por una venta con arrendamiento posterior.

…

72 El importe de la ~~La~~ contraprestación ~~a cobrar~~ a incluir en la ganancia o pérdida que surge de la baja en cuentas ~~por la disposición~~ de un elemento de propiedades, planta y equipo es~~, se reconocerá inicialmente por su valor razonable. Si se aplazase el pago a recibir por el elemento, la contrapartida recibida se~~

~~reconocerá inicialmente al precio equivalente de contado. La diferencia entre el importe nominal de la contrapartida y el precio equivalente de contado se reconocerá como un ingreso por intereses, de acuerdo con la NIC 18, de forma que refleje el rendimiento efectivo derivado de la cuenta por cobrar~~ determinado de acuerdo con los requerimientos para la determinación del precio de la transacción de los párrafos 47 a 72 de la NIIF 15. Los cambios posteriores al importe estimado de la contraprestación incluida en la ganancia o pérdida se contabilizarán de acuerdo con los requerimientos para cambios en el precio de la transacción de la NIIF 15.

…

Fecha de vigencia

…

81J La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 68A, 69 y 72. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*

Se añade el párrafo 97Q. El nuevo texto está subrayado.

Fecha de vigencia y transición

…

97Q La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó el párrafo GA21. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 15.

En la Guía de Aplicación, se modifica el párrafo GA21. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Contratos para comprar o vender partidas no financieras (párrafos 8 a 10)

…

GA21 Excepto por lo requerido por la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, ~~U~~un contrato que supone la recepción o entrega de activos físicos no dará lugar a un activo financiero para una de las partes, ni a un pasivo financiero para la otra, a menos que los correspondientes pagos se hayan diferido hasta después de la fecha en que los activos tangibles hayan sido transferidos. Tal es el caso de la compra o venta de bienes en las condiciones habituales del crédito comercial.

NIC 34 *Información Financiera Intermedia*

Se modifican los párrafos 15B y 16A y se añade el párrafo 55. El nuevo texto está subrayado.

Hechos significativos y transacciones

…

15B A continuación se incluye una lista de sucesos y transacciones para los cuales se requería información a revelar si fueran significativos: la lista no es exhaustiva.

(a) …

(b) el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor de activos financieros, propiedades, planta y equipo, activos intangibles, activos que surgen de contratos con clientes, o de otros activos, así como la reversión de dicha pérdida por deterioro;

(c) …

Otra información a revelar

16A Además de revelar los sucesos y transacciones significativos de acuerdo con los párrafos 15 a 15C, una entidad deberá incluir en las notas de la información financiera intermedia, la información que se detalla a continuación, siempre que no haya sido revelada en alguna otra parte de los estados financieros intermedios. Esta información debe ser normalmente ofrecida desde el comienzo del periodo contable.

(a) …

(l) la desagregación de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes requerida por los párrafos 114 y 115 de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes.*

…

Fecha de vigencia

…

55 La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 15B y 16A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*

Se modifica el párrafo 2 y se añade el párrafo 140L. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Alcance

2 Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de todos los activos, distintos de:

(a) …

(b) ~~activos que surgen de contratos de construcción (véase la NIC 11 Contratos de Construcción)~~ activos de contratos y activos que surgen de los costos para obtener o cumplir un contrato que se reconocen de acuerdo con la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*;

(c) …

Disposiciones transitorias y fecha de vigencia

…

140L La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó el párrafo 2. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 15.

NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*[2]

Se modifica el párrafo 5 y se añade el párrafo 100. Se elimina el párrafo 6. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Alcance

…

5 Cuando otra Norma se ocupe de un tipo específico de provisión, pasivo contingente o activo contingente, una entidad aplicará esa Norma en lugar de la presente. Por ejemplo, ciertos tipos de provisiones se abordan en las Normas sobre:

(a) ~~contratos de construcción (véase la NIC 11 *Contratos de Construcción*);~~ [eliminado]

(b) …

(e) contratos de seguro (véase la NIIF 4 *Contratos de Seguro*). No obstante, esta Norma es de aplicación a las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes de una entidad aseguradora que sean diferentes de las que surgen de sus obligaciones y derechos según contratos de seguros que estén dentro del alcance de la NIIF 4; ~~y~~

(f) contraprestación contingente de una adquirente en una combinación de negocios (véase la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios)*.; e

(g) ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (véase la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*). Sin embargo, como la NIIF 15 no contiene ninguna especificación para abordar contratos con clientes que resulten, o vayan a ser, onerosos, esta Norma se aplica a estos casos.

…

Fecha de vigencia

…

100 La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó el párrafo 5 y eliminó el párrafo 6. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

NIC 38 *Activos Intangibles*

Se modifican los párrafos 3, 114 y 116 y se añade el párrafo 130K. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Alcance

…

3 En el caso de que otra Norma se ocupe de la contabilización de una clase específica de activo intangible, la entidad aplicará esa Norma en lugar de la presente. Por ejemplo, esta Norma no es aplicable a:

(a) Activos intangibles mantenidos por la entidad para su venta en el curso ordinario de sus actividades (véase la NIC 2 *Inventarios*~~, y la NIC 11 Contratos de Construcción~~).

2 *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012***,** emitido en diciembre de 2013, utilizó una actualización completa para mostrar las modificaciones realizadas al párrafo 5 de la NIC 37. Para esta publicación, esos cambios se han aceptado y los cambios nuevos se han mostrado actualizados por completo.

(b) …

(i) activos que surgen de contratos con clientes que se reconocen de acuerdo con la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes.*

…

Retiros y disposiciones de activos intangibles

…

114 La disposición de un activo intangible puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo mediante una venta, realizando sobre ella un contrato de arrendamiento financiero, o por donación). ~~Para determinar l~~La fecha en que se ha dispuesto de ~~una entidad aplicará los criterios establecidos en la NIC 18 NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias* para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por ventas de bienes.~~ un activo intangible es la fecha en que el receptor obtiene el control de ese activo de acuerdo con los requerimientos para determinar cuándo se satisface una obligación de desempeño en la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*. La NIC 17 se aplicará a las disposiciones por una venta con arrendamiento posterior.

…

116 El importe de la ~~La~~ contraprestación ~~a cobrar~~ a incluir en la ganancia o pérdida que surge de la baja en cuentas ~~por la disposición~~ de un activo intangible es ~~se reconocerá inicialmente por su valor razonable. Si se aplazase el pago a recibir por el activo intangible, la contrapartida recibida se reconocerá inicialmente al precio equivalente de contado. La diferencia entre el importe nominal de la contrapartida y el precio equivalente de contado se reconocerá como un ingreso por intereses, de acuerdo con la NIC 18, de forma que refleje el rendimiento efectivo derivado de la cuenta por cobrar.~~ determinado de acuerdo con los requerimientos para la determinación del precio de la transacción de los párrafos 47 a 72 de la NIIF 15. Los cambios posteriores al importe estimado de la contraprestación incluida en la ganancia o pérdida se contabilizará de acuerdo con los requerimientos para cambios en el precio de la transacción de la NIIF 15.

…

Disposiciones transitorias y fecha de vigencia

…

130K La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 3, 114 y 116. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*

Se modifican los párrafos 2, 9, 43, 47 y 55 y se añaden los párrafos 2A, 44A, 55A y 103T. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Alcance

2 Esta Norma se aplicará por todas las entidades a todos los tipos de instrumentos financieros, excepto a:

(a) …

(k) derechos y obligaciones dentro del alcance de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* que son instrumentos financieros, excepto los que especifica la NIIF 15 que se contabilicen de acuerdo con la NIIF 9.

2A Los requerimientos de deterioro de valor de esta Norma se aplicarán a los derechos que la NIIF 15 especifica que se contabilicen de acuerdo con esta Norma, a efectos del reconocimiento de las pérdidas por deterioro de valor.

…

Definiciones

…

9 …

Definiciones relativas al reconocimiento y la medición

…

El *método de la tasa de interés efectiva* es un método de cálculo del costo amortizado de un activo o un pasivo financieros (o de un grupo de activos o pasivos financieros) y de imputación del ingreso o gasto financiero a lo largo del periodo relevante. La tasa de interés efectiva es la tasa de descuento que iguala exactamente los flujos de efectivo por cobrar o por pagar estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento financiero (o, cuando sea adecuado, en un periodo más corto) con el importe neto en libros del activo financiero o pasivo financiero. Para calcular la tasa de interés efectiva, una entidad estimará los flujos de efectivo teniendo en cuenta todas las condiciones contractuales del instrumento financiero (por ejemplo, pagos anticipados, rescates y opciones de compra o similares), pero no tendrá en cuenta las pérdidas crediticias futuras. El cálculo incluirá todas las comisiones y puntos de interés pagados o recibidos por las partes del contrato, que integren la tasa de interés efectiva (ver los párrafos GA8A y GS8B ~~la NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias~~), así como los costos de transacción y cualquier otra prima o descuento. Se presume que los flujos de efectivo y la vida esperada de un grupo de instrumentos financieros similares pueden ser estimados con fiabilidad. Sin embargo, en aquellos raros casos en que esos flujos de efectivo o la vida esperada de un instrumento financiero (o de un grupo de instrumentos financieros) no puedan ser estimados con fiabilidad, la entidad utilizará los flujos de efectivo contractuales a lo largo del periodo contractual completo del instrumento financiero (o grupo de instrumentos financieros).

***Baja en cuentas* es la eliminación de un activo financiero o un pasivo financiero previamente reconocido del estado de situación financiera de una entidad.**

***Dividendos* son distribuciones de ganancias a los tenedores de instrumentos de patrimonio en proporción al porcentaje de los instrumentos poseídos de una clase concreta de capital.**

***Valor razonable* es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición. (Véase la NIIF 13.)**

…

Medición inicial de activos financieros y pasivos financieros

43 ~~Cuando~~Excepto para las cuentas por cobrar comerciales que queden dentro del alcance del párrafo 44A, cuando un activo financiero o un pasivo financiero sea inicialmente reconocido inicialmente, una entidad lo medirá por su valor razonable más, en el caso de un activo financiero o un pasivo financiero que no se contabilice al valor razonable con cambios en resultados, los costos de transacción que sean directamente atribuibles a la adquisición o emisión del activo financiero o pasivo financiero.

…

44A A pesar del requerimiento del párrafo 43, en el reconocimiento inicial, una entidad medirá las cuentas por cobrar comerciales que no tengan un componente financiero significativo (determinado de acuerdo con la NIIF 15) a su precio de la transacción (como se define en la NIIF 15).

…

Medición posterior de pasivos financieros

47 Después del reconocimiento inicial, una entidad medirá todos los pasivos financieros al costo amortizado, utilizando el método del interés efectivo, excepto para:

(a) …

(c) **contratos de garantía financiera, según se definen en el párrafo 9. Después del reconocimiento inicial, un emisor de dichos contratos los medirá [a menos que sea de aplicación el párrafo 47(a) o (b)] por el mayor de:**

(i) **el importe determinado de acuerdo con la NIC 37; y**

(ii) **el importe reconocido inicialmente (véase el párrafo 43) menos, en su caso, el importe de ingresos de actividades ordinarias acumulados ~~la amortización acumulada~~ reconocidos de acuerdo con ~~la NIC 18~~ los principios de la NIIF 15.**

(d) **Compromisos de concesión de un préstamo a una tasa de interés inferior a la de mercado. Después del reconocimiento inicial, un emisor de dicho compromiso lo medirá [a menos que sea de aplicación el párrafo 47(a)] por el mayor de:**

(i) **el importe determinado de acuerdo con la NIC 37; y**

(ii) **el importe reconocido inicialmente (véase el párrafo 43) menos, en su caso, el importe de ingresos de actividades ordinarias acumulados ~~la amortización acumulada~~ reconocidos de acuerdo con ~~la NIC 18~~ los principios de la NIIF 15.**

Los pasivos financieros que se designen como partidas cubiertas están sujetos a los requerimientos de la contabilidad de coberturas de los párrafos 89 a 102.

…

Ganancias y pérdidas

55 **Una ganancia o pérdida que surge de un cambio en el valor razonable de un activo financiero o pasivo financiero que forme parte una relación de cobertura (véanse los párrafos 89 a 102), se reconocerá de la forma siguiente.**

(a) **…**

(b) **Una ganancia o pérdida sobre un activo financiero disponible para venta se reconocerá en otro resultado integral, excepto las pérdidas por deterioro de valor (véanse los párrafos 67 a 70) y las ganancias y pérdidas por diferencia de cambio (véase el párrafo GA83 del Apéndice A), hasta que el activo financiero se dé de baja en cuentas. En ese momento la ganancia o pérdida acumulada anteriormente reconocida en otro resultado integral se reclasificará de patrimonio al resultado del periodo como un ajuste de reclasificación [véase la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)]. Sin embargo, el interés calculado utilizando el método del interés efectivo (véase el párrafo 9) se reconocerá en el resultado del periodo ~~(véase la NIC 18)~~. Los dividendos de un instrumento de patrimonio disponible para la venta se reconocerán en el resultado del periodo ~~cuando el derecho de la entidad a recibir el pago se establezca (véase la NIC 18)~~ de acuerdo con el párrafo 55A.**

55A Los *dividendos* se reconocerán en el resultado del periodo solo cuando:

(a) se establezca el derecho de la entidad a recibir el pago del dividendo;

(b) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con el dividendo; y

(c) el importe del dividendo pueda ser medido de forma fiable.

…

Fecha de vigencia y transición

…

103T La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 2, 9, 43, 47, 55, GA2, GA4 y GA48 y eliminó los párrafos 2A, 44A, 55A y GA8A a GA8C. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

Se modifican en el Apéndice A los párrafos GA4 y GA8 y se añaden los párrafos GA8A a GA8C. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Alcance (párrafos 2 a 7)

…

GA4 Los contratos de garantía financiera pueden tener diversas formas legales, como por ejemplo una garantía, algunos tipos de carta de crédito, un contrato por incumplimiento de crédito o un contrato de seguro de crédito. Su tratamiento contable no depende de su forma legal. Los siguientes son ejemplos de su tratamiento adecuado [véanse el apartado (e) del párrafo 2]:

(a) ... el emisor lo mide al mayor de:

(i) el importe determinado de acuerdo con la NIC 37; y

(ii) el importe reconocido inicialmente menos, en su caso, el importe de ingresos de actividades ordinarias acumulados ~~la amortización acumulada~~ reconocidos de acuerdo con ~~NIC 18~~ los principios de la NIIF 15 [véase el párrafo 47(c)].

(b) …

(c) Si el contrato de garantía financiera hubiera sido emitido en conexión con una venta de bienes, el emisor aplicará la ~~NIC 18~~ NIIF 15 para determinar cuándo reconocer los ingresos procedentes de la garantía y de la venta de bienes.

…

Tasa de interés efectiva

…

GA8A Al aplicar el método del interés efectivo, una entidad identificará las comisiones que sean parte integral de la tasa de interés efectiva de un instrumento financiero. La descripción de las comisiones por servicios financieros puede no ser indicativa de la naturaleza y sustancia del servicio prestado. Las comisiones que son parte integral de la tasa de interés efectiva de un instrumento financiero se tratan como un ajuste a la tasa de interés efectiva, a menos que el instrumento financiero se mida a valor razonable, reconociendo los cambios en el valor razonable en el resultado del periodo. En esos casos, las comisiones se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias cuando el instrumento se reconozca inicialmente.

GA8B Las comisiones que son una parte integrante de la tasa de interés efectiva de un instrumento financiero incluyen:

(a) Las comisiones de creación recibidas por la entidad relacionadas con la creación o adquisición de un activo financiero. Estas comisiones pueden incluir compensaciones por actividades tales como la evaluación de la situación financiera del prestatario, evaluación y registro de garantías, garantías colaterales y otros acuerdos de garantía, negociación de los términos del instrumento, preparación y proceso de documentos y el cierre de la transacción. Estas comisiones son una parte integrante de una relación con el instrumento financiero resultante.

(b) Las comisiones de compromiso recibidas por la entidad para iniciar un préstamo cuando el compromiso de préstamo queda fuera del alcance de esta Norma y es probable que la entidad realice un acuerdo de préstamo específico. Estas comisiones se consideran como la compensación por una implicación continuada con la adquisición de un instrumento financiero. Si el compromiso expira sin que la entidad realice el préstamo, la comisión se reconocerá como un ingreso de actividades ordinarias en el momento de la extinción.

(c) Las comisiones de creación o apertura recibidas al emitir pasivos financieros medidos al costo amortizado. Estas comisiones son una parte integrante de la relación que se genera con un pasivo financiero. Una entidad distinguirá entre las comisiones y costos que son parte integrante de la tasa de interés efectiva para el pasivo financiero y las que procedan de las comisiones de creación o apertura y los costos de transacción relacionados con el derecho a proporcionar servicios, tales como los servicios de gestión de inversiones.

GA8C Entre las comisiones que no son una parte integrante de la tasa de interés efectiva de un instrumento financiero y se contabilizan de acuerdo con la NIIF 15, se incluyen:

(a) Comisiones cargadas por el servicio de préstamo;

(b) Comisiones de compromiso para originar un préstamo cuando el compromiso de prestar queda fuera del alcance de esta Norma y es improbable que la entidad realice un acuerdo de préstamo específico; y

(c) Comisiones de sindicación de préstamos recibidas por una entidad que interviene para conseguir el préstamo, pero no retiene una parte del préstamo para sí (o retiene una parte a la misma tasa de interés efectiva, tomando un riesgo comparable al de los otros participantes).

…

Implicación continuada en activos transferidos

GA48 Los siguientes son ejemplos de la forma en que una entidad medirá el activo transferido y el pasivo asociado, de acuerdo con el párrafo 30.

Para todos los activos

(a) Si la garantía suministrada por una entidad para pagar pérdidas por incumplimiento sobre un activo transferido impide que el activo transferido sea dado de baja en cuentas en la medida de su implicación continuada, el activo transferido se medirá en la fecha de la transferencia al menor entre (i) el importe en libros del activo, y (ii) el importe máximo de la contraprestación recibida en la transferencia que la entidad puede ser requerida a devolver ("el importe garantizado"). El pasivo asociado se medirá inicialmente al importe garantizado más el valor razonable de la garantía (el cual es normalmente la contraprestación recibida por la garantía). Posteriormente, el valor razonable inicial de la garantía se reconocerá en el resultado del periodo ~~en proporción al tiempo transcurrido (véase NIC 18)~~ cuando (o a medida que) la obligación se satisfaga de acuerdo con los principios de la NIIF 15 y el importe en libros del activo se reducirá para tener en cuenta las pérdidas por deterioro.

…

NIC 40 *Propiedades de Inversión*

Se modifican los párrafos 9, 67 y 70 y se añade el párrafo 85E. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Clasificación de propiedades como propiedades de inversión o como propiedades ocupadas por el propietario

…

9 Los siguientes son ejemplos de partidas que no son propiedades de inversión y que, por lo tanto, no se incluyen en el alcance de esta Norma:

(a) …

(b) ~~Inmuebles que están siendo construidos o mejorados por cuenta de terceras personas (véase la NIC 11 *Contratos de Construcción*).~~ [eliminado]

(c) …

Disposiciones

…

67 La disposición de una propiedad de inversión puede producirse bien por su venta o por su incorporación a un arrendamiento financiero. ~~Para determinar l~~La fecha en que se ha dispuesto de una propiedad de inversión~~una entidad aplicará los criterios establecidos en la NIC 18 para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por ventas de bienes.~~ es la fecha en que el receptor obtiene el control de ese elemento de acuerdo con los requerimientos para determinar cuándo se satisface un obligación de desempeño de la NIIF 15. La NIC 17 será de aplicación en el caso de una disposición que revista la forma de arrendamiento financiero o venta con arrendamiento posterior.

…

70 El importe de la ~~La~~ contraprestación ~~a cobrar~~ a incluir en la ganancia o pérdida que surge de la baja en cuentas de una propiedad de inversión es ~~se reconocerá inicialmente por su valor razonable. En particular, si el pago por una propiedad de inversión se aplaza, la contraprestación recibida se reconocerá inicialmente por el equivalente de su precio al contado. La diferencia entre el importe nominal de la contrapartida y el precio equivalente de contado se reconocerá como un ingreso por intereses, de acuerdo con la NIC 18, de forma que refleje el rendimiento efectivo derivado de la cuenta por cobrar.~~ determinado de acuerdo con los requerimientos para la determinación del precio de la transacción de los párrafos 47 a 72 de la NIIF 15. Los cambios posteriores al importe estimado de la contraprestación incluida en la ganancia o pérdida se contabilizarán de acuerdo con los requerimientos para cambios en el precio de la transacción de la NIIF 15.

…

Fecha de vigencia

…

85E La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 3(b), 9, 67 y 70. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*

Debajo del encabezamiento "Referencias" se eliminan las referencia a la NIC 11 *Contratos de Construcción* y NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias* y se añade una referencia a la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes.* Se modifican los párrafos 13 a 15, 18 a 20 y 27 y se añade el párrafo 28D. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Reconocimiento y medición de la contraprestación del acuerdo

…

13 El operador reconocerá y medirá los ingresos de actividades ordinarias, para los servicios que preste, de acuerdo con la NIIF 15 ~~las NIC 11 y 18. Si el operador presta más de un servicio (es decir, servicios de construcción o mejora y servicios de operación) bajo un mismo contrato o acuerdo, la contraprestación recibida o por recibir debe ser distribuida tomando como referencia los valores razonables relativos de los servicios prestados, cuando los importes sean identificables por separado.~~ La naturaleza de la contraprestación determina su tratamiento contable posterior. El tratamiento contable posterior de la contraprestación recibida como activo financiero y como activo intangible se detalla más adelante, en los párrafos 23 a 26.

Servicios de construcción o de mejora

14 El operador contabilizará ~~los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con~~ los servicios de construcción o de mejora de acuerdo con la ~~NIC 11~~ NIIF 15.

Contraprestación dada por la concedente al operador

15 Si el operador proporciona servicios de construcción o de mejora, la contraprestación recibida o a recibir por dicho operador se reconocerá de acuerdo con la NIIF 15 ~~por su valor razonable~~. La contraprestación puede consistir en derechos sobre:

(a) …

…

18 Si se paga al operador por los servicios de construcción, en parte mediante un activo financiero y en parte mediante un activo intangible, es necesario que cada componente de la contraprestación del operador se contabilice por separado. La contraprestación recibida o a recibir por ambos componentes deberá ser inicialmente reconocida de acuerdo con la NIIF 15 ~~por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir~~.

19 La naturaleza de la contraprestación dada por la concedente al operador se determinará por referencia a las condiciones del contrato y, cuando exista, a la ley de contratos pertinente. La naturaleza de la contraprestación determina la contabilización posterior, como se describe en los párrafos 23 a 26. Sin embargo, ambos tipos de contraprestación se clasifican como un activo del contrato durante el periodo de construcción o mejora de acuerdo con la NIIF 15.

Servicios de operación

20 El operador contabilizará ~~los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con~~ los servicios de operación de acuerdo con la ~~NIC 18~~ NIIF 15.

…

Elementos proporcionados al operador por la concedente

27 De acuerdo con el párrafo 11, los elementos de infraestructura a los que la concedente haya dado acceso al operador para los propósitos del acuerdo de servicio, no se reconocen como propiedades, planta y equipo del operador. La concedente puede también proporcionar otros elementos al operador para que los conserve o trate como desee. Si dichos activos forman parte de la contraprestación a ser pagada por la concedente a cambio de los servicios, no son subvenciones del gobierno según se definen en la NIC 20. ~~Se reconocen como activos del operador, medidos al valor razonable en el reconocimiento inicial. El operador deberá reconocer un pasivo por las obligaciones que haya asumido a cambio de los activos y que todavía no haya cumplido.~~ En su lugar se contabilizarán como parte del precio de la transacción como se define en la NIIF 15.

…

Fecha de vigencia

…

28D La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó la sección de "Referencias" y los párrafos 13 a 15, 18 a 20 y 27. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

SIC-27 *Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento*

Debajo del encabezamiento "Referencias" se eliminan las referencia a la NIC 11 *Contratos de Construcción* y NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias* y se añade una referencia a la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes.* Se modifica el párrafo 8 y la sección bajo "Fecha de vigencia". El nuevo texto está subrayado.

Acuerdo

…

8 Los requerimientos de la NIIF 15 ~~criterios del párrafo 20 de la NIC 18~~ deberán aplicarse a los hechos y circunstancias de cada acuerdo, con el fin de determinar cuándo reconocer como ingreso las cuotas que la Entidad pueda recibir. Deberán considerarse factores tales como si hay una responsabilidad continuada en forma de obligaciones de desempeño, futuras y significativas, que sean necesarias para obtener las cuotas, si hay riesgos que se han retenido, los términos de cualquier acuerdo de garantía o el riesgo de reembolso de las cuotas. Entre los indicadores que, de forma individual, demuestran que es inadecuado el reconocimiento del total de la cuota como ingreso cuando se recibe, si se recibió al comienzo del acuerdo, se incluyen los siguientes:

(a) …

Fecha de vigencia

…

La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó la sección de "Referencias" y el párrafo 8. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

SIC-32 *Activos Intangibles—Costos de Sitios Web*

Debajo del encabezamiento "Referencia" se elimina la referencia a la NIC 11 *Contratos de Construcción* y se añade una referencia a la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes.* Se modifica la sección bajo "Fecha de vigencia". El nuevo texto está subrayado.

Fecha de vigencia

…

La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además modificó el párrafo 5. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.

La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó la sección de "Referencias" y el párrafo 6. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 15.

Contabilización de Adquisiciones de Participaciones en Operaciones Conjuntas

(Modificaciones a la NIIF 11)

Modificaciones a la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*

Se añade el párrafo 21A. Los párrafos 20 y 21 han sido incluidos para facilitar una referencia pero no se han modificado. El nuevo texto está subrayado.

Operaciones conjuntas

20 **Un operador conjunto reconocerá en relación con su participación en una operación conjunta:**

(a) **sus activos, incluyendo su participación en los activos mantenidos conjuntamente;**

(b) **sus pasivos, incluyendo su participación en los pasivos incurridos conjuntamente;**

(c) **sus ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de su participación en el producto que surge de la operación conjunta;**

(d) **su participación en los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta del producto que realiza la operación conjunta; y**

(e) **sus gastos, incluyendo su participación en los gastos incurridos conjuntamente.**

21 Un operador conjunto contabilizará los activos, pasivos, ingresos de actividades ordinarias y gastos relativos a su participación en una operación conjunta de acuerdo con las NIIF aplicables en particular a los activos, pasivos, ingresos de actividades ordinarias y gastos.

21A Cuando una entidad adquiere una participación en una operación conjunta cuya actividad constituye un negocio, tal como se define en la NIIF 3, aplicará, en la medida de su participación, de acuerdo con el párrafo 20, todos los principios de contabilización de las combinaciones de negocios de la NIIF 3 y otras NIIF, que no entren en conflicto con las guías de esta NIIF y revelará la información que se requiera en dichas NIIF en relación con las combinaciones de negocios. Esto es aplicable a la adquisición de la participación inicial y participaciones adicionales en una operación conjunta cuya actividad constituye un negocio. La contabilización de la adquisición de una participación en esta operación conjunta se especifica en los párrafos B33A a B33D.

En el Apéndice B, se modifica el encabezamiento principal antes del párrafo B34 y se añaden los párrafos B33A a B33D y sus correspondientes encabezamientos. El nuevo texto está subrayado.

Estados financieros de las partes de un acuerdo conjunto (párrafos 21A y 22)

Contabilización de adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas

B33A Cuando una entidad adquiere una participación en una operación conjunta en la que la actividad de dicha operación conjunta constituye un negocio, tal como se define en la NIIF 3, ella aplicará, en la medida de su participación, de acuerdo con el párrafo 20, todos los principios de contabilización de las combinaciones de negocios de la NIIF 3 y otras NIIF, que no entren en conflicto con las guías de esta NIIF y revelará la información que se requiera en dichas NIIF en relación con las combinaciones de negocios. Los principios sobre la contabilización de las combinaciones de negocios que no entran en conflicto con las guías de esta NIIF incluyen pero no se limitan a:

(a) la medición de los activos y pasivos identificables a valor razonable, que no sean partidas para las que se prevén excepciones en la NIIF 3 y otras NIIF;

(b) el reconocimiento de los costos relacionados con la adquisición como gastos en los periodos en los que se incurre en dichos costos y se reciben los servicios, con la excepción de los costos de

emisión de deuda o de títulos de patrimonio que se reconocen de acuerdo con la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* y la NIIF 9;[1]

(c) el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos que surgen del reconocimiento inicial de activos o pasivos, excepto los pasivos por impuestos diferidos que surgen del reconocimiento inicial de la plusvalía, tal como se requiere por la NIIF 3 y por la NIC 12 *Impuestos a las Ganancias* para combinaciones de negocios;

(d) el reconocimiento como plusvalía del exceso de la contraprestación transferida sobre el neto de los importes en la fecha de adquisición de los activos adquiridos y pasivos asumidos identificables, si los hubiera; y

(e) la comprobación, al menos anualmente, del deterioro de valor de una unidad generadora de efectivo a la que se le ha asignado plusvalía, y siempre que haya algún indicio de que el valor de la unidad pudiera estar deteriorado, tal como requiere la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* para la plusvalía adquirida en una combinación de negocios.

B33B Los párrafos 21A y B33A también se aplican a la formación de una operación conjunta si, y solo si, en el momento de su formación se aporta a la operación conjunta un negocio existente, tal como se define en la NIIF 3, por una de las partes que participa en la operación conjunta. Sin embargo, dichos párrafos no se aplican a la formación de una operación conjunta si todas las partes que participan en dicha operación conjunta solo aportan, en el momento de su formación, activos o grupos de activos que no constituyen negocios.

B33C Un operador conjunto puede incrementar su participación en una operación conjunta cuya actividad constituye un negocio, tal como se define en la NIIF 3, mediante la adquisición de una participación adicional en la mencionada operación conjunta. En estos casos, las participaciones anteriormente poseídas en la operación conjunta no se miden nuevamente si el operador conjunto conserva el control conjunto.

B33D Los párrafos 21A y B33A a B33C no se aplican en la adquisición de una participación en una operación conjunta cuando las partes que comparten el control conjunto, incluyendo la entidad que adquiere la participación en la operación conjunta, se encuentran bajo el control común de la misma controladora última antes y después de la adquisición, y ese control no es transitorio.

En el Apéndice C, se añaden el párrafo C1AA y el párrafo C14A y sus encabezamientos relacionados.

Fecha de vigencia

...

C1AA *Contabilización de Adquisiciones de Participaciones en Operaciones Conjuntas* (Modificaciones a la NIIF 11), emitida en mayo de 2014, modificó el encabezamiento después del párrafo B33 y añadió los párrafos 21A, B33A a B33D y C14A y sus encabezamientos relacionados. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

...

Contabilización de adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas

C14A *Contabilización de Adquisiciones de Participaciones en Operaciones Conjuntas* (Modificaciones a la NIIF 11), emitida en mayo de 2014, modificó el encabezamiento después del párrafo B33 y añadió los párrafos 21A, B33A a B33D y C1AA y sus encabezamientos relacionados. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva para las adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas cuya actividad constituye un negocio, tal como se define en la NIIF 3, para las adquisiciones que tengan lugar desde el comienzo del primer periodo en que aplique dichas modificaciones. Por consiguiente, los importes reconocidos para adquisiciones de participaciones en operaciones conjuntas que hayan tenido lugar en periodos anteriores no se ajustarán.

1 Si una entidad aplica estas modificaciones pero no aplica todavía la NIIF 9, la referencia en estas modificaciones a la NIIF 9 deberá interpretarse como una referencia a la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*.

Modificaciones consiguientes a la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*

Se añade el párrafo 39W. El nuevo texto está subrayado.

Fecha de vigencia

...

39W *Contabilización de Adquisiciones de Participaciones en Operaciones Conjuntas* (Modificaciones a la NIIF 11) emitida en mayo de 2014, modificó el párrafo C5. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Si una entidad aplica las modificaciones a la NIIF 11 contenidas en *Contabilización de Adquisiciones de Participaciones en Operaciones Conjuntas* (Modificaciones a la NIIF 11) en un periodo anterior, la modificación al párrafo C5 se aplicará también en dicho periodo anterior.

En el Apéndice C, se modifica el párrafo C5. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Apéndice C
Exenciones para las combinaciones de negocios

...

C5 La exención para las combinaciones de negocios pasadas también se aplica a las adquisiciones pasadas de inversiones en asociadas, ~~y de~~ participaciones en negocios conjuntos y participaciones en operaciones conjuntas cuya actividad constituye un negocio, tal como se define en la NIIF 3. Además, la fecha seleccionada para el párrafo C1 se aplica de forma idéntica para todas esas adquisiciones.

Aclaración de los Métodos Aceptables de Depreciación y Amortización

(Modificaciones a las NIC 16 y NIC 38)

Modificaciones a la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*

Se modifica el párrafo 56 y se añaden los párrafos 62A y 81I. Los párrafos 60 a 62 no se modifican pero se incluyen para facilitar una referencia. El nuevo texto está subrayado.

Importe depreciable y periodo de depreciación

…

56 Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo, se consumen, por parte de la entidad, principalmente a través de su utilización. No obstante, otros factores, tales como la obsolescencia técnica o comercial y el deterioro natural producido por la falta de utilización del bien, producen a menudo una disminución en la cuantía de los beneficios económicos que podrían haber sido obtenidos de la utilización del activo. Consecuentemente, para determinar la vida útil del elemento de propiedades, planta y equipo, se tendrán en cuenta todos los factores siguientes:

(a) …

(c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo. Las reducciones futuras esperadas en el precio de venta de un elemento que se elabore utilizando un activo podría indicar la expectativa de obsolescencia técnica o comercial del activo, lo cual, a su vez, podría reflejar una reducción de los beneficios económicos futuros incorporados al activo.

…

Método de depreciación

60 El método de depreciación utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros del activo.

61 El método de depreciación aplicado a un activo se revisará, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si hubiera habido un cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, se cambiará para reflejar el nuevo patrón. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.

62 Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Entre los mismos se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. La depreciación lineal dará lugar a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo, siempre que su valor residual no cambie. El método de depreciación decreciente en función del saldo del elemento dará lugar a un cargo que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil. El método de las unidades de producción dará lugar a un cargo basado en la utilización o producción esperada. La entidad elegirá el método que más fielmente refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo. Dicho método se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se haya producido un cambio en el patrón esperado de consumo de dichos beneficios económicos futuros.

62A No es apropiado un método de depreciación que se base en los ingresos de actividades ordinarias que se generan por una actividad que incluye el uso de un activo. Los ingresos de actividades ordinarias generados por una actividad que incluye el uso de un activo, generalmente, reflejan factores distintos del consumo de los beneficios económicos de dicho activo. Por ejemplo, los ingresos de actividades ordinarias se ven afectados por otra información y procesos, actividades de venta y cambios en los volúmenes de ventas y precios. El componente del precio de los ingresos de actividades ordinarias puede verse afectado por la inflación, la cual no tiene relación con la forma en que se consume el activo.

...

Fecha de vigencia

…

81I *Aclaración de los Métodos Aceptables de Depreciación y Amortización* (Modificaciones a las NIC 16 y NIC 38), emitido en mayo de 2014, modificó el párrafo 56 y añadió el párrafo 62A. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

Modificaciones a la NIC 38 *Activos Intangibles*

Se modifica el párrafo 92. En el párrafo 98 la frase "método de la unidad de producción" ha sido modificada a "método de las unidades de producción". Se añaden los párrafos 98A a 98C y 130J. El párrafo 97 no se modifica pero se incluye para facilitar una referencia. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Vida útil

…

92 Dada la historia actual de cambios rápidos en la tecnología, los programas informáticos así como otros activos intangibles estarán sometidos a una rápida obsolescencia tecnológica. Por tanto, ~~es probable~~ a menudo será el caso de que su vida útil sea corta. Las reducciones futuras esperadas en el precio de venta de un elemento que se elabore utilizando un activo intangible podría indicar la expectativa de obsolescencia tecnológica o comercial del activo, lo cual, a su vez, podría reflejar una reducción de los beneficios económicos futuros incorporados al activo.

…

Periodo y método de amortización

97 El importe depreciable de un activo intangible con una vida útil finita, se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil. La amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. La amortización cesará en la fecha más temprana entre aquélla en que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición que se haya clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5, y la fecha en que se produzca la baja en cuentas del mismo. El método de amortización utilizado reflejará el patrón de consumo esperado, por parte de la entidad, de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, se adoptará el método lineal de amortización. El cargo por amortización de cada período se reconocerá en el resultado del periodo, a menos que otra Norma permita o exija que dicho importe se incluya en el importe en libros de otro activo.

98 Pueden utilizarse diferentes métodos para distribuir el importe depreciable de un activo, de forma sistemática, a lo largo de su vida útil. Estos métodos incluyen el método lineal, el de depreciación decreciente y el de las unidades de producción. El método utilizado se seleccionará a partir del patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros esperados incorporados en el activo, y se aplicará de forma congruente de periodo a periodo, a menos que se produzca una variación en los patrones esperados de consumo de dichos beneficios económicos futuros.

98A Existe una presunción refutable de que es inapropiado un método de amortización que se base en los ingresos de actividades ordinarias generadas por una actividad que incluye el uso de un activo intangible. Los ingresos de actividades ordinarias generados por una actividad que incluye el uso de un activo intangible, habitualmente, refleja factores que no están directamente vinculados con el consumo de los beneficios económicos incorporados en el activo intangible. Por ejemplo, los ingresos de actividades ordinarias se ven afectados por otra información y procesos, actividades de venta y cambios en los volúmenes de ventas y precios. El componente del precio de los ingresos de actividades ordinarias puede verse afectado por la inflación, la cual no tiene relación con la forma en que se consume el activo. Esta presunción puede evitarse solo en circunstancias limitadas:

(a) en las que el activo intangible se expresa como una medida de los ingresos de actividades ordinarias, tal como se describe en el párrafo 98C; o

(b) cuando puede demostrarse que los ingresos de actividades ordinarias y el consumo de beneficios económicos del activo intangible están altamente correlacionados.

98B Al elegir un método de amortización apropiado, de acuerdo con el párrafo 98, una entidad podría determinar el factor limitativo predominante que es inherente al activo intangible. Por ejemplo, el contrato que establece los derechos de la entidad sobre el uso de un activo intangible puede especificar el uso por la

entidad de dicho activo intangible como por un número predeterminado de años (es decir, temporal), un número de unidades producidas o un importe total fijo de ingresos de actividades ordinarias generados. La identificación de este factor limitativo predominante sirve como punto de partida para la identificación de la base apropiada de amortización, pero puede aplicarse otra base si refleja de forma más cercana el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos.

98C En la circunstancia en la cual el factor limitativo predominante que es inherente a un activo intangible sea el logro de un umbral de unos ingresos de actividades ordinarias, los ingresos de actividades ordinarias a generar puede ser una base de amortización apropiada. Por ejemplo, una entidad podría adquirir una concesión para explorar y extraer oro de una mina de oro. El vencimiento del contrato puede basarse en un importe fijo de ingresos de actividades ordinarias totales a generar por la extracción (por ejemplo, un contrato puede permitir la extracción de oro de la mina hasta que los ingresos de actividades ordinarias acumulados totales por la venta de oro alcance los doscientos mil millones de u.m.) y no basarse en el tiempo o en una cantidad de oro extraída. En otro ejemplo, el derecho a operar una autopista de peaje podría basarse en un importe total fijo de ingresos de actividades ordinarias a generar a partir de los peajes acumulados cargados (por ejemplo, un contrato podría permitir la operación de la autopista de peaje hasta que el importe acumulado de peajes generados alcance 100 millones de u.m.). En el caso de que los ingresos de actividades ordinarias hayan sido establecidos como el factor limitativo predominante en el contrato para el uso del activo intangible, los ingresos de actividades ordinarias que se tienen que generar puede ser una base apropiada para la amortización del activo intangible, siempre que el contrato especifique un importe total fijo de ingresos de actividades ordinarias a generar sobre el cual se vaya a determinar la amortización.

...

Disposiciones transitorias y fecha de vigencia

…

130J *Aclaración de los Métodos Aceptables de Depreciación y Amortización* (Modificaciones a las NIC 16 y NIC 38), emitido en mayo de 2014, modificó los párrafos 92 y 98 y añadió los párrafos 98A a 98C. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

Agricultura: Plantas Productoras
(Modificaciones a la NIC 16 y a la NIC 41)

Modificaciones a la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*

Se modifican los párrafos 3, 6 y 37 y se añaden los párrafos 22A y 81K a 81M. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Alcance

...

3 Esta Norma no es aplicable a:

(a) las propiedades, planta y equipo clasificadas como mantenidas para la venta de acuerdo con la NIIF 5 *Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*~~;~~.

(b) los activos biológicos relacionados con actividades agrícolas distintos de las plantas productoras (véase la NIC 41 *Agricultura*). Esta Norma se aplica a las plantas productoras pero no a los productos que se obtienen de las mismas~~;~~

(c) el reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación (véase la NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*)~~; o~~.

(d) …

Definiciones

6 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

Una *planta productora* es una planta viva que:

(a) se utiliza en la elaboración o suministro de productos agrícolas;

(b) se espera que produzca durante más de un periodo; y

(c) tiene una probabilidad remota de ser vendida como productos agrícolas, excepto por ventas incidentales de raleos y podas.

(Los párrafos 5A y 5B de la NIC 41 se elaboran a partir de esta definición de una planta productora.)

***Importe en libros* es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.**

…

Componentes del costo

…

22A Las plantas productoras se contabilizan de la misma forma que los elementos de propiedades, planta y equipo construidos por la propia entidad antes de que estén en la ubicación y condiciones necesarias para ser capaces de operar en la forma prevista por la gerencia. Por consiguiente, las referencias a "construcción" en esta Norma deben interpretarse como que cubren actividades que son necesarias para implantar y cultivar las plantas productoras antes de que estén en la ubicación y condición necesaria para ser capaces de operar en la forma prevista por la gerencia.

…

Modelo de revaluación

…

37 Una clase de propiedades, planta y equipo es un conjunto de activos de naturaleza similar y uso en las operaciones de una entidad. Los siguientes son ejemplos de clases separadas:

(a) …

(g) mobiliario y enseres; ~~y~~

(h) equipo de oficina~~.~~; y

(i) plantas productoras.

…

Fecha de vigencia y transición

…

81K *Agricultura: Plantas Productoras* (Modificaciones a la NIC 16 y a la NIC 41), emitida en junio de 2014, modificó los párrafos 3, 6 y 37 y añadió los párrafos 22A, y 81L a 81M. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8, excepto por lo que se especifica en el párrafo 81M.

81L En el periodo de presentación en que se aplique por primera vez *Agricultura: Plantas Productoras* (Modificaciones a la NIC 16 y a la NIC 41), una entidad no necesita revelar la información cuantitativa requerida por el párrafo 28(f) de la NIC 8 para el periodo corriente. Sin embargo, una entidad presentará la información cuantitativa requerida por el párrafo 28(f) de la NIC 8 para cada periodo anterior presentado.

81M Una entidad puede optar por medir una partida de plantas productoras a su valor razonable al comienzo del primer periodo presentado en los estados financieros para el periodo de presentación en el cual la entidad aplique por primera vez *Agricultura: Plantas Productoras* (Modificaciones a la NIC 16 y a la NIC 41) y utilice ese valor razonable como su costo atribuido en esa fecha. Cualquier diferencia entre el importe en libros anterior y el valor razonable se reconocerá en las ganancias acumuladas iniciales al comienzo del primer periodo presentado.

Modificaciones a la NIC 41 *Agricultura*

Se modifican los párrafos 1 a 5, 8, 24 y 44 y se añaden los párrafos 5A a 5C, 62 y 63. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Alcance

1 Esta Norma debe aplicarse para la contabilización de lo siguiente, cuando se refieran a la actividad agrícola:

(a) activos biológicos, excepto las plantas productoras;

(b) productos agrícolas en el momento de su cosecha o recolección; y

(c) subvenciones del gobierno comprendidas en los párrafos 34 y 35.

2 Esta Norma no es aplicable a:

(a) Los terrenos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, así como la NIC 40 *Propiedades de Inversión*). ; y

(b) Las plantas productoras relacionadas con la actividad agrícola (véase la NIC 16). Sin embargo, esta Norma, se aplicará a los productos de esas plantas productoras.

(c) Las subvenciones del gobierno relacionadas con las plantas productoras (véase la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*).

(bd) Los activos intangibles relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 38 *Activos Intangibles*).

3 Esta Norma se aplica a los productos agrícolas, que son el producto la producción cosechada de los activos biológicos de la entidad, pero sólo hasta en el momento de su cosecha o recolección. A partir de ese momento, se utilizan la NIC 2 *Inventarios*, o las otras Normas aplicables. De acuerdo con ello, esta Norma no trata del procesamiento de los productos agrícolas después de su cosecha; por ejemplo, el procesamiento de las uvas para su transformación en vino por un viticultor que las ha cultivado. Aunque tal procesamiento pueda constituir una extensión lógica y natural de la actividad agrícola, y los eventos que tienen lugar guardan alguna similitud con la transformación biológica, tal procesamiento no está incluido en la definición de actividad agrícola de esta Norma.

4 La siguiente tabla proporciona ejemplos de activos biológicos, productos agrícolas y productos que resultan del procesamiento posterior a la cosecha:

Activos biológicos	**Productos agrícolas**	**Productos resultantes del procesamiento posterior a la cosecha**
Ovejas	Lana	Hilo de lana, alfombras
Árboles de en una plantación maderera forestal	Árboles talados	Troncos, madera
Plantas	Algodón	Hilo de algodón, vestidos
	Caña cortada	Azúcar
Ganado lechero	Leche	Queso

Activos biológicos	**Productos agrícolas**	**Productos resultantes del procesamiento posterior a la cosecha**
Cerdos	Reses sacrificadas	Salchichas, jamones curados
Plantas de algodón	Algodón cosechado	Hilo de algodón, vestidos
Caña de azúcar	Caña cosechada	Azúcar
Plantas de tabaco ~~arbustos~~	Hojas recolectadas ~~Hoja~~	~~Té,~~Tabaco curado
Matas de té	Hojas recolectadas	Té
~~c~~Viñedos	Uvas vendimiadas	Vino
Árboles frutales	Fruta recolectada	Fruta procesada
Palmas aceiteras	Fruta recolectada	Aceite de palma
Árboles de caucho	Látex recolectado	Productos de caucho
Algunas plantas, por ejemplo, matas de té, viñedos, palmas aceiteras y árboles de caucho, habitualmente cumplen la definición de una planta productora y están en el alcance de la NIC 16. Sin embargo, los productos que se desarrollan en las plantas productoras, por ejemplo, las hojas de té, uvas, el fruto de la palma aceitera y el látex, están dentro del alcance de la NIC 41.		

Definiciones

Agricultura-Definiciones relacionadas

5 **Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:**

…

Productos agrícolas **son los ya cosechados, procedentes de los activos biológicos de la entidad.**

Una *planta productora* es una planta viva que:

(a) **se utiliza en la producción o suministro de productos agrícolas;**

(b) **se espera que produzca durante más de un periodo; y**

(c) **tiene una probabilidad remota de ser vendida como productos agrícolas, excepto por las ventas incidentales de raleos y podas.**

Un *activo biológico* es un animal vivo o una planta.

…

5A Los siguientes elementos no son plantas productoras:

(a) plantas cultivadas para ser cosechadas como productos agrícolas (por ejemplo, árboles cultivados para su uso como madera);

(b) plantas cultivadas para generar productos agrícolas cuando existe más que una probabilidad remota de que la entidad cosechará también y venderá la planta como producto agrícola, de forma distinta a la venta incidental del producido de raleos y podas (por ejemplo, árboles que se cultivan por sus frutos o su madera); y

(c) cosecha anual (por ejemplo, maíz y trigo).

5B Cuando las plantas productoras dejan de utilizarse para generar productos pueden cortarse y venderse como raleos y podas, por ejemplo, para utilizarse como leña. Estas ventas del producido de raleos y podas no impedirían que la planta satisfaga la definición de una planta productora.

5C Los productos que se desarrollan en plantas productoras son activos biológicos.

…

Definiciones generales

8 **Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:**

…

Subvenciones del gobierno **son las definidas en la NIC 20** ~~***Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales***~~**.**

Reconocimiento y medición

…

24 Los costos pueden, en ocasiones, ser aproximaciones del valor razonable, en particular cuando:

(a) haya tenido lugar poca transformación biológica desde que se incurrieron los primeros costos (por ejemplo, en el caso de semillas ~~de árboles frutales~~ plantadas inmediatamente antes del final del periodo de presentación o de ganado adquirido recientemente); o

(b) no se espera que el impacto de la transformación biológica en el precio sea importante (por ejemplo, para las fases iniciales de crecimiento de los pinos en una plantación con un ciclo de producción de 30 años).

…

General

…

44 Son activos biológicos consumibles los que van a ser cosechados como productos agrícolas o vendidos como activos biológicos. Son ejemplos de activos biológicos consumibles las cabezas de ganado destinadas a la producción de carne, o las que se tienen para vender, así como los peces en piscifactorías, los cultivos, tales como el maíz y el trigo, los productos obtenidos de una planta productora y los árboles que se cultivan para producir madera. Son activos biológicos productores todos los que sean distintos a los de tipo consumible; por ejemplo el ganado para la producción de leche, ~~las cepas de vid,~~ y los árboles frutales de los cuales se cosecha la fruta ~~y los árboles de los que se cortan ramas para leña, mientras que el tronco permanece~~. Los activos biológicos productores no son productos agrícolas, sino que se mantienen para producir ~~consideran como auto-regenerativos~~.

…

Fecha de vigencia y transición

…

62 *Agricultura: Plantas Productoras* (Modificaciones a la NIC 16 y a la NIC 41), emitida en junio de 2014, modificó los párrafos 1 a 5, 8, 24 y 44 y añadió los párrafos 5A a 5C y 63. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho. Una entidad debe aplicar esas modificaciones retroactivamente de acuerdo con la NIC 8.

63 En el periodo de presentación en que se aplique por primera vez *Agricultura: Plantas Productoras* (Modificaciones a la NIC 16 y a la NIC 41), una entidad no necesita revelar la información cuantitativa requerida por el párrafo 28(f) de la NIC 8 para el periodo corriente. Sin embargo, una entidad presentará la información cuantitativa requerida por el párrafo 28(f) de la NIC 8 para cada periodo anterior presentado.

Modificaciones consiguientes a otras Normas

NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*

Se modifica el párrafo 54. El nuevo texto está subrayado.

Información a presentarse en el estado de situación financiera

54 **Como mínimo, el estado de situación financiera incluirá partidas que presenten los siguientes importes:**

(a) …

(f) **activos biológicos dentro del alcance de la NIC 41 Agricultura;**

(g) **...**

NIC 17 *Arrendamientos*

Se modifica el párrafo 2. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Alcance

2 **…**

Sin embargo, esta Norma no será aplicable como base para la medición de:

(a) …

(c) **Los activos biológicos dentro del alcance de la NIC 41 Agricultura mantenidos por arrendatarios según un contrato de arrendamiento financiero ~~(véase la NIC 41 *Agricultura*)~~; o**

(d) **Los activos biológicos dentro del alcance de la NIC 41 proporcionados por arrendadores con base en un contrato de arrendamiento operativo ~~(véase la NIC 41)~~.**

NIC 23 *Costos por Préstamos*

Se modifican los párrafos 4 y 7. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Alcance

…

4 No se requiere que una entidad aplique esta Norma a los costos por préstamos directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de:

(a) un activo apto medido al valor razonable, por ejemplo un activo biológico dentro del alcance de la NIC 41 ***Agricultura***; o

(b) …

Definiciones

…

7 Dependiendo de las circunstancias, cualquiera de los siguientes podrían ser activos aptos:

(a) …

(e) propiedades de inversión~~.~~

(f) plantas productoras.

NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*

Se modifica el párrafo 2. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Alcance

2 Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de todos los activos, distintos de:

(a) …

(g) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola dentro del alcance de la NIC 41 *Agricultura*, que se midan según su valor razonable menos los costos de disposición ~~(véase la NIC 41 Agricultura)~~;

(h) …

NIC 40 *Propiedades de Inversión*

Se modifican los párrafos 4 y 7. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Alcance

…

4 Esta Norma no es aplicable a:

(a) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 41 *Agricultura* y la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*); y

(b) …

Clasificación de propiedades como propiedades de inversión o como propiedades ocupadas por el propietario

…

7 Las propiedades de inversión se tienen para obtener rentas, para apreciación del capital o para ambas. Por lo tanto, una propiedad de inversión genera flujos de efectivo que son en gran medida independientes de otros activos poseídos por la entidad. Esto distingue a las propiedades de inversión de las ocupadas por el dueño. La producción de bienes o la prestación de servicios (o el uso de propiedades para fines administrativos)

generan flujos de efectivo que no son atribuibles solamente a las propiedades, sino también a otros activos utilizados en la producción o en el proceso de prestación de servicios. La NIC 16 ~~*Propiedades, Planta y Equipo*~~ se aplica a las propiedades ocupadas por el dueño.