



## Decreto 2131 de 2016

Los datos publicados tienen propósitos exclusivamente informativos. El Departamento Administrativo de la Función Pública no se hace responsable de la vigencia de la presente norma. Nos encontramos en un proceso permanente de actualización de los contenidos.

### DECRETO 2131 DE 2016

(Diciembre 22)

*Por medio del cual se modifica parcialmente el Decreto 2420 de 2015 modificado por el Decreto 2496 de 2015, y se dictan otras disposiciones.*

El Presidente de la República de Colombia, en ejercicio de sus facultades constitucionales y legales, en especial las que le confiere el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política, y en desarrollo de la Ley 1314 de 2009, y

#### CONSIDERANDO:

Que la Ley 1314 de 2009, regula los principios y las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información aceptadas en Colombia, señala las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento y prescribe que con observancia de los principios de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, con el propósito de apoyar la internacionalización de las relaciones económicas, la acción del Estado se dirigirá hacia la convergencia de tales normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios.

Que el artículo 3º de la Ley 1314 de 2009, señala que para los propósitos de dicha ley, se entiende por normas de contabilidad y de información financiera el sistema compuesto por postulados, principios, limitaciones, conceptos, normas técnicas generales, normas técnicas específicas, normas técnicas especiales, normas técnicas sobre revelaciones, normas técnicas sobre registros y libros, interpretaciones y guías, que permiten identificar, medir, clasificar, reconocer, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones económicas de un ente, de forma clara y completa, relevante, digna de crédito y comparable.

Que con base en lo dispuesto en el artículo 6º de la Ley 1314 de 2009, bajo la Dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, deben expedir los principios, las normas, las interpretaciones y las guías de contabilidad e información financiera y aseguramiento de la información, con fundamento en las propuestas que deben ser presentadas por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información.

Que el artículo 7º de la Ley 1314 de 2009, señala que para la expedición de normas de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de la información, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo deben considerar las recomendaciones y observaciones que, como consecuencia del análisis del impacto de los proyectos, sean formulados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), por los organismos responsables del diseño y manejo de la política económica al igual que por las entidades estatales que ejercen funciones de inspección vigilancia y control.

Que el numeral 3 del artículo 8º de la Ley 1314 de 2009, señala que en la elaboración de los proyectos de normas que someterá a consideración de los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en busca de la convergencia prevista en el artículo 1º, tomará como referencia para la elaboración de sus propuestas, los estándares más recientes y de mayor aceptación que hayan sido expedidos o estén próximos a ser expedidos por los organismos internacionales reconocidos a nivel mundial como emisores de estándares internacionales en el tema correspondiente, sus elementos y los fundamentos de sus conclusiones.

Que el Gobierno nacional expidió el Decreto 2420 de 2015, Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, en el cual se compilaron las normas de carácter reglamentario, expedidas en desarrollo de la Ley 1314 de 2009, que rigen en materia de contabilidad, información financiera y de aseguramiento de la información, en el cual se incorporó el marco técnico normativo de las normas de contabilidad y de información financiera en los anexos 1 y 1.1. Del mismo.

Que mediante comunicaciones del 20 y 21 de septiembre de 2016, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, remitió a los Ministerios de

Comercio, Industria y Turismo y de Hacienda y Crédito Público, respectivamente, las enmiendas efectuadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board -IASB- por su sigla en inglés), a las NIC 7, NIC 12 y la NIIF 15, concluyendo que no se identificaron aspectos de fondo que pudieran implicar la inconveniencia de su aplicación en Colombia y, adicionalmente, recomendando: (i) la expedición de un decreto reglamentario que ponga en vigencia dichas modificaciones; (ii) que su aplicación obligatoria sea a partir de enero 1º de 2018; y, (iii) que las fechas de vigencia incluidas en el texto original de las normas no se tengan en cuenta en la regulación colombiana.

Que por tal razón, en el presente decreto se modificará parcialmente el marco técnico normativo de las Normas de Contabilidad e Información Financiera, previstas en el artículo 1.1.1.2., del Libro I, Parte 1, Título 1, del Decreto 2420 de 2015 y que se encuentra incorporado en los anexos 1 y 1.1. del mismo Decreto, con el marco técnico normativo contenido de las enmiendas efectuadas por el IASB a las NIC 7, NIC 12 y la NIIF 15, cuyo anexo técnico se incorporará en la Sección de anexos del Decreto 2420 de 2015 con el No. 1.2.

Que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, mediante comunicación de fecha 24 de octubre de 2016, consideró necesario precisar que las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, vigentes al 1º de enero de 2016 coinciden con el “Libro Rojo versión 2015” emitidas por el IASB, actualizadas en el Decreto 2496 de 2015, con fecha de vigencia 1º de enero de 2017, con excepción de la NIIF 16, la cual aún no ha sido sometida a discusión pública y, que además, la fecha de vigencia de la NIIF 15 fue establecida como 1º de enero de 2018, permitiéndose la aplicación voluntaria anticipada.

Que mediante Comunicación número 110/2016 del 8 de junio de 2016, la Asobancaria solicitó al Consejo Técnico de la Contaduría Pública CTCP, que la aplicación de la NIIF 9 en Colombia, incorporada en el Anexo Técnico número 1.1 del Decreto 2496 de 2015, se aplique a partir del 1º de enero de 2018, teniendo en cuenta, entre otros aspectos, que: (i) la incongruencia con la fecha de aplicación de la norma a nivel internacional, (ii) la imposibilidad de aplicación para muchas entidades al disponer de menos de una (1) año para acometer las tareas altamente complejas que conllevan su adecuada adopción; (iii) la carga operativa que se genera la cual es aún mayor para las entidades que deben consolidar su información, pues implicaría complejos cambios operativos y tecnológicos si la aplicación rige a partir del 1º de enero de 2017.

Que en el Título 2 del Decreto 2420 de 2015, se compiló el régimen reglamentario normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 2, que se encontraba reglamentado dentro del Decreto 3022 de 2013 e igualmente, se incorporó como Anexo 2 el respectivo marco técnico que hacía parte integral de este último Decreto. No obstante, al efectuar la compilación y reproducción mecánica de dicho marco técnico no se incluyó la Sección 23, Ingresos de actividades ordinarias, que hace parte del mismo, por lo cual se hace necesario incorporarla al Anexo 2 del Decreto 2420 de 2015, para que haga parte y mantenga vigencia conjuntamente con el citado marco técnico.

Que una vez evaluado el contexto de aplicación y por motivos de transparencia, se considera que para la determinación del cálculo de los pasivos post empleo en Colombia, los preparadores de dicha información, deberán utilizar para estos efectos el Marco Técnico Normativo previsto en el Anexo 1.1. del Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, revelando en las notas de sus estados financieros el cálculo de los pasivos pensionales a su cargo, de acuerdo con los parámetros establecidos en el Decreto 1625 de 2016, artículos 1.2.1.18.46 y siguientes, y en el caso de las conmutaciones pensionales parciales de conformidad con lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 2. 2.8.8.31 del Decreto 1833 de 2016.

Que en los estándares internacionales incorporadas en los marcos técnicos normativos se indican unas fechas de vigencia de los mismos, las cuáles se mantienen de manera informativa para efectos de establecer la entrada en vigencia internacional de cada estándar; no obstante, en Colombia los estándares contenidos en los marcos técnicos tendrán aplicación a partir de la fecha de vigencia que se señale en este Decreto.

Que las modificaciones o enmiendas a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), efectuadas por el IASB y propuestas a las autoridades de regulación por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública CTCP, junto con la recomendación de ponerlas en vigencia contenidas en los marcos técnicos anexos al presente Decreto, fueron publicados para su discusión pública, por parte del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, conforme a lo dispuesto en la Ley 1314 de 2009.

Que conforme a lo establecido en el numeral 8 del artículo 8º de la Ley 1437 de 2011, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo publicó el proyecto del presente Decreto con el objeto de recibir opiniones, sugerencias o propuestas alternativas.

Que la Superintendencia de Industria y Comercio rindió concepto previo señalado en la Ley 1340 de 2009, reglamentado por el Decreto 2897 de 2010 sobre abogacía de la competencia, respecto de las normas de información financiera y de aseguramiento de la información, considerando que “...la SIC no presenta objeciones y/o recomendaciones en materia de competencia al proyecto de decreto remitido por el Mintic y reitera que el mismo no tiene la potencialidad de afectar la dinámica del mercado en el contexto de su expedición y posterior aplicación”.

Que en mérito de lo expuesto,

DECRETA:

ARTÍCULO 1º. *Modificación del marco técnico normativo de las normas de información financiera.* Modifíquese parcialmente el marco técnico normativo de las normas de información financiera, previsto en el artículo 1.1.1.2, del Libro 1, Parte 1, Título 1, del Decreto 2420 de 2015, modificado por el Decreto 2496 de 2015 y que se encuentra incorporado en los Anexos 1 y 1.1 de dicho decreto, respectivamente, con el marco técnico normativo anexo al presente Decreto y que se incorpora al Decreto 2420 de 2015, como Anexo 1.2 (Modificaciones a la NIC 7, NIC 12 y aclaraciones a la NIIF 15).

ARTÍCULO 2º. *Incorporación de la Sección 23 al marco técnico normativo para los preparadores de información financiera del Grupo 2.*

Incorpórese la Sección 23 contenida en el marco técnico del Decreto 3022 de 2013, al Anexo 2 del marco técnico normativo del Decreto 2420 de 2015 para los preparadores de la información financiera que conforman el Grupo 2.

ARTÍCULO 3º. *Modificación del numeral 3. del artículo 2.1.2. del Decreto 2420 de 2015, adicionado por el numeral 2º del artículo 11 del Decreto 2496 de 2015.* Modifíquese el numeral 3. del artículo 2.1.2. del Decreto 2420 de 2015, adicionado por el numeral 2º del artículo 11 del Decreto 2496 de 2015, el cual quedará así:

*“3.. El marco técnico normativo para el Grupo 1, que se incorpora como anexo 1.1 al presente Decreto, se aplicará a partir de 1º de enero de 2017, fecha en la cual quedará derogado el anexo 1 del presente Decreto, y será remplazado por el anexo 1.1., salvo para: la NIIF 15: Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes y la NIIF 9: Instrumentos Financieros, las cuales se aplicarán para los períodos que comiencen a partir del 1º de enero de 2018, permitiendo su aplicación anticipada.*

*Para el período 2017, en materia de instrumentos financieros, quienes no apliquen anticipadamente la NIIF 9 contenida en el citado anexo 1.1, continuarán aplicando los estándares incorporados en el anexo 1 del Decreto 2420 de 2015. Así mismo, para el período 2017, quienes no apliquen anticipadamente la NIIF 15 contenida en el anexo 1.1 del Decreto 2496 de 2015, continuarán aplicando la NIC 11 y NIC 18, contenidas en el anexo 1 del Decreto 2420 de 2015.*

*No obstante lo anterior, el marco conceptual para la información financiera contenido en el marco técnico normativo para el Grupo 1, que se incorpora como anexo 1.1. al presente Decreto, se aplicará a partir de 1 de enero de 2016.*

*Si una entidad opta por aplicar anticipadamente uno cualquiera de los estándares o la integridad del marco técnico normativo contenido en el anexo 1.1. del presente Decreto, deberá revelar este hecho y aplicar todos los requerimientos al mismo tiempo del o de los estándares que haya optado por su aplicación anticipada.*

*En los estados financieros separados las entidades controladoras deberán registrar sus inversiones en subsidiarias de acuerdo con lo establecido en el artículo 35 de la Ley 222 de 1995 por el Método de la Participación, tal como se describe en la NIC 28.”*

ARTÍCULO 4º. *Modificación del artículo 2.2.1. de la Parte 2 del Libro 2, del Decreto 2420 de 2015, adicionado por el artículo 7º del Decreto 2496 de 2015.* Modifíquese el artículo 2.2.1. de la Parte 2 del Libro 2, del Decreto 2420 de 2015, adicionado por el artículo 7º del Decreto 2496 de 2015, el cual quedará así:

*“ARTÍCULO 2.2.1. Revelación de información de pasivos pensionales. Los preparadores de información financiera deberán revelar en las notas de sus estados financieros, el cálculo de los pasivos pensionales a su cargo de acuerdo con los parámetros establecidos en el Decreto No. 1625 de 2016, artículos 1.2.1.18.46 y siguientes y, en el caso de conmutaciones pensionales parciales de conformidad con lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 2.2.8.8.31 del Decreto 1833 de 2016, informando las variables utilizadas y las diferencias con el cálculo realizado en los términos del Marco Técnico Normativo contenido en el Decreto 2420 de 2015, modificado por el Decreto 2496 de 2015 y sus modificatorios.”*

ARTÍCULO 5º. *Modificación del inciso 1º del numeral 2 del artículo 1.1.4.1.2. del Decreto 2420 de 2015.* Modifíquese el inciso 1º del numeral 2 del artículo 1.1.4.1.2. del Decreto 2420 de 2015, el cual quedará así:

*“2. El tratamiento de las reservas técnicas catastróficas, las reservas de desviación de siniestralidad y la reserva de insuficiencia de activos en la NIIF 4 contenida en el anexo técnico del Grupo 1.”.*

ARTÍCULO 6º. *Vigencia.* El presente decreto rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, observando lo siguiente:

1. El marco técnico normativo de las normas de información financiera adjunto al presente Decreto y que se incorpora como Anexo 1.2 al Decreto 2420 de 2015, se aplicará a partir del 1º de enero del segundo año gravable siguiente al de la publicación del presente Decreto, fecha en la cual se modifica parcialmente el marco técnico contenido en el Anexo 1.1 del citado Decreto.
2. Las fechas de vigencia incorporadas en los estándares del anexo técnico que hace parte integral del presente Decreto que se incorpora como Anexo 1.2. al Decreto 2420 de 2015, no se tendrán en cuenta como fechas de vigencia de los mismos en Colombia y, por lo tanto, estos estándares sólo tendrán aplicación a partir de la fecha de vigencia señalada en el numeral 1 del presente artículo.

PUBLÍQUESE Y CÚMPLASE.

Dado en Bogotá, D. C., a los 22 días del mes de diciembre de 2016.

MAURICIO CÁRDENAS SANTAMARÍA.

EL MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO,

MARÍA CLAUDIA LACOUTURE PINEDO.

LA MINISTRA DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO,

Nota: Publicado en el Diario Oficial No. 50.095 de 22 de diciembre de 2016

ANEXO 1.2.

MARCO TÉCNICO NORMATIVO PARA LOS PREPARADORES DE INFORMACIÓN FINANCIERA QUE CONFORMAN EL GRUPO 1

Iniciativa sobre Información a Revelar

(Modificaciones a la NIC 7)

Modificaciones a la NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo*

Se añaden los párrafos 44A a 44E y sus encabezamientos correspondientes. También se añade el párrafo 60.

Cambios en los pasivos que surgen de las actividades de financiación

44A Una entidad revelará la información que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar los cambios en pasivos producidos por actividades de financiación, incluyendo tanto los derivados de flujos de efectivo como los que no implican flujos de efectivo.

44B En la medida en que sea necesaria para satisfacer el requerimiento del párrafo 44A, una entidad revelará los cambios siguientes en los pasivos que surgen de actividades de financiación:

- (a) cambios derivados de flujos de efectivo por financiación;
- (b) cambios que surgen de la obtención o pérdida del control de subsidiarias u otros negocios;
- (c) efecto de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera;
- (d) cambios en los valores razonables; y
- (e) otros cambios.

44C Los pasivos que se derivan de actividades de financiación son pasivos para los que los flujos de efectivo se han clasificado, o se clasificarán en el futuro, en el estado de flujos de efectivo como flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación. Además, el requerimiento de información a revelar del párrafo 44A también se aplica a cambios en los activos financieros (por ejemplo, activos que cubren pasivos que surgen de actividades de financiación) si los flujos de efectivo procedentes de esas actividades de financiación se han incluido, o se incluirán en el futuro, dentro de los flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación.

44D Una forma de satisfacer el requerimiento del párrafo 44A es proporcionar una conciliación entre los saldos iniciales y finales del estado de situación financiera para pasivos que surgen de actividades de financiación, que contenga los cambios identificados en el párrafo 44B. Cuando una entidad revela esta conciliación, proporcionará información suficiente para permitir a los usuarios de los estados financieros vincular las partidas incluidas en la conciliación con el estado de situación financiera y el estado de flujos de efectivo.

44E Si una entidad revela la información requerida por el párrafo 44<sup>a</sup> en combinación con la de los cambio en otros activos y pasivos, revelará los cambios en los pasivos que surgen de las actividades de financiación por separado de los cambios en los demás activos y pasivos.

Fecha de vigencia

60 *Iniciativa sobre Información a Revelar* (Modificaciones a la NIC 7), emitida en enero de 2016, añadió los párrafos 44A a 44E. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Cuando una entidad aplique por primera vez esas modificaciones, no se requiere que proporcione información comparativa sobre periodos anteriores

Reconocimiento de Activos por Impuestos Diferidos por Pérdidas no Realizadas

(Modificaciones a la NIC 12)

Modificaciones a la NIC 12 *Impuestos a las Ganancias*

Se modifica el párrafo 29 y se añaden los párrafos 27A, 29A y 98G. También se añade un ejemplo a continuación del párrafo 26. El texto nuevo está subrayado. Los párrafos 24, 26(d), 27 y 28 no se han modificado, pero se han incluido para facilitar una referencia.

Diferencias temporarias deducibles

24 Se reconocerá un activo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que

la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar esas diferencias temporarias deducibles, salvo que el activo por impuestos diferidos aparezca por causa del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:

(a) no sea una combinación de negocios; y

(b) en el momento en que fue realizada no afecte ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

No obstante, debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 44, para las diferencias temporarias deducibles asociadas con inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, así como con participaciones en acuerdos conjuntos.

...

26 Los siguientes son ejemplos de diferencias temporarias deducibles que dan lugar a activos por impuestos diferidos:

(a)...

(d) ciertos activos pueden ser contabilizados a su valor razonable, o pueden ser revaluados sin que se haga un ajuste similar para fines fiscales (véase el párrafo 20). En tal caso, aparecerá una diferencia temporaria deducible, siempre que la base fiscal del activo exceda a su importe en libros.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 26(d)

-

Identificación de una diferencia temporaria deducible al final del Año 2:

La Entidad A compra por 1.000 u.m., al comienzo del Año 1 un instrumento de deuda con un valor nominal de 1.000 u.m. pagadero al vencimiento dentro de 5 años con una tasa de interés del 2% pagaderos al final de cada año. La tasa efectiva de interés es del 2%. El instrumento de deuda se mide al valor razonable.

Al final del Año 2, el valor razonable del instrumento de deuda ha disminuido a 918 u.m. como consecuencia de un incremento en las tasas de interés del mercado al 5%. Es probable que la Entidad A reciba todos los flujos de efectivo contractuales si se retiene hasta su vencimiento.

Cualquier ganancia (pérdida) sobre el instrumento de deuda es imponible (deducible) solo cuando se realice. Las ganancias (pérdidas) que surgen de la venta o vencimiento del instrumento de deuda se calculan a efectos fiscales como la diferencia entre el importe cobrado y el costo original del instrumento de deuda.

Por consiguiente, la base fiscal del instrumento de deuda es su costo original.

la diferencia entre el importe en libros del instrumento de deuda en el estado de situación financiera de la Entidad A de 918 u.m. y su base fiscal de 1.000 u.m. da lugar a una diferencia temporaria deducible de 82 u.m. al final del Año 2 [véanse los párrafos 20 y 26(d)]. independientemente de si la Entidad A espera recuperar el importe en libros del instrumento de deuda mediante la venta o el uso, es decir, reteniéndolo y cobrando los flujos de efectivo contractuales. o una combinación de ambos.

Esto es porque las diferencias temporarias deducibles son diferencias entre el importe en libros de un activo o un pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal, que dan lugar a cantidades que serán deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal de periodos futuros, cuando el importe en libros del activo o del pasivo sea recuperado o liquidado (véase el párrafo 5). La Entidad A obtiene una deducción equivalente a la base fiscal del activo de 1.000 u.m. al determinar la ganancia fiscal (pérdida fiscal) en el momento de la venta o del vencimiento.

27 La reversión de las diferencias temporarias deducibles dará lugar, como su propio nombre indica, a reducciones en la determinación de las ganancias fiscales de periodos futuros. No obstante, los beneficios económicos, en forma de reducciones en pagos de impuestos, llegarán a la entidad solo si es capaz de obtener ganancias fiscales suficientes como para cubrir las posibles deducciones. Por lo tanto, una entidad reconocerá activos fiscales por impuestos diferidos, solo si es probable que disponga de esas ganancias fiscales contra las cuales utilizar las diferencias temporarias deducibles.

27 A Cuando una entidad evalúa si estarán disponibles las ganancias fiscales contra las cuales se pueda utilizar una diferencia temporaria deducible, considerará si la legislación fiscal restringe las fuentes de las ganancias fiscales contra las que pueda realizar deducciones en el momento de la reversión de esa diferencia temporaria deducible. Si la legislación fiscal no impone estas restricciones, una entidad evaluará una diferencia temporaria deducible en combinación con todas las demás. Sin embargo, si la legislación fiscal restringe el uso de pérdidas para ser deducidas contra ingresos de un tipo específico, una diferencia temporaria deducible se evaluará en combinación solo con las del tipo apropiado.

-

28 Será probable que se disponga de ganancias fiscales, contra las que cargar las deducciones por diferencias temporarias, siempre que existan diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, relacionadas con la misma autoridad fiscal y la misma entidad fiscal, cuya reversión se espere:

- (a) en el mismo periodo en el que se prevea que reviertan las diferencias temporarias deducibles; o
- (b) en periodos en los que una pérdida fiscal, surgida por un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores.

En tales circunstancias, se reconocerá un activo por impuestos diferidos en el periodo en que aparezcan las diferencias temporarias deducibles.

29 Cuando el importe de las diferencias temporarias imponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal y la misma entidad fiscal, sea insuficiente, solo se reconocerán activos por impuestos diferidos en la medida que se den cualquiera de estos supuestos:

(a) cuando sea probable que la entidad vaya a tener suficientes ganancias fiscales, relacionadas con la misma autoridad fiscal y la misma entidad fiscal, en el mismo periodo en el que reviertan las diferencias temporarias deducibles (o en los periodos en los que la pérdida fiscal, procedente de un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores). Para evaluar si habrá suficiente ganancia fiscal en periodos futuros, una entidad;

(i) comparará las diferencias temporarias deducibles con ganancias fiscales futuras que excluyan las deducciones fiscales procedentes de la reversión de dichas diferencias temporarias deducibles. Esta comparación muestra la medida en que la ganancia fiscal futura será suficiente para que la entidad deduzca los importes procedentes de la reversión de las diferencias temporarias deducibles.

(ii) ignorará los importes imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles que se espera surjan en periodos futuros, puesto que los activos por impuestos diferidos, que surjan por causa de dichas diferencias temporarias deducibles, requerirán ellos mismos ganancias futuras para poder ser realizados efectivamente.

(b) cuando la entidad tenga la posibilidad de aprovechar oportunidades de planificación fiscal para crear ganancias fiscales en los periodos oportunos.

29A La estimación de la ganancia fiscal futura probable podría incluir la recuperación de algunos de los activos de una entidad por un importe superior a su importe en libros si existe evidencia suficiente de que es probable que la entidad logre esto. Por ejemplo, cuando se mide un activo a valor razonable, la entidad considerará si existe evidencia suficiente para concluir que es probable que recuperará el activo por más de su importe en libros. Este podría ser el caso, por ejemplo, cuando una entidad espera mantener un instrumento de deuda a tasa fija y cobrar los flujos de efectivo contractuales.

Fecha de vigencia

98G Reconocimiento de Activos por Impuestos Diferidos por Pérdidas no Realizadas (Modificaciones a la NIC 12), emitido en enero de 2016, modificó el párrafo 29 y añadió los párrafos 27A, 29A y el ejemplo a continuación del párrafo 26. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho. Una entidad aplicará estas modificaciones de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8 Políticas Contables. Cambios en las Estimaciones Contables y Errores. Sin embargo, en el momento de la aplicación inicial de la modificación, el cambio en el patrimonio de apertura del primer periodo comparativo podría reconocerse en las ganancias acumuladas de apertura (o en otro componente de patrimonio, según proceda) sin distribuir el cambio entre las ganancias acumuladas de apertura y otros componentes del patrimonio. Si una entidad aplica esta exención de forma anticipada, revelará ese hecho

Aclaraciones a la

*NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*

Modificaciones a la

*NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*

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

Bienes o servicios distintos

26 Dependiendo del contrato, los bienes o servicios comprometidos pueden incluir, pero no se limitan a, lo siguiente:

- (a) venta de bienes producidos por una entidad (por ejemplo, inventarios de un fabricante);
- (b) reventa de bienes comprados por una entidad (por ejemplo, mercancía de un minorista);
- (c) reventa de derechos, previamente adquiridos por una entidad, sobre bienes o servicios (por ejemplo, una entrada revendida por una entidad que actúa como un principal, como se describe en los párrafos B34 a B38);

(d) realización de una tarea (o tareas) contractualmente acordada para un cliente;

(e) prestación de un servicio de disponibilidad permanente para proporcionar bienes o servicios (por ejemplo, actualizaciones no especificadas de programas informáticos que se proporcionan en el momento en que están y si están disponibles) o de poner a disposición de un cliente bienes o servicios para utilizarlos cómo y cuándo el cliente lo decida;

(f) prestación de un servicio de hacer que un tercero transfiera bienes o servicios a un cliente (por ejemplo, actuando como un agente de un tercero, tal como se describe en los párrafos B34 a B38);

(g) concesión de derechos sobre bienes o servicios a proporcionar en el futuro que un cliente puede revender o proporcionar a su cliente (por ejemplo, una entidad que vende un producto a un minorista se compromete a transferir un bien o servicio adicional a un individuo que compra el producto al minorista);

(h) construcción, fabricación o desarrollo de un activo por cuenta de un cliente;

(i) concesión de licencias (véanse los párrafos B52 a B63B); y

(j) concesión de opciones para comprar bienes o servicios adicionales (cuando dichas opciones proporcionan a un cliente un derecho significativo, tal como se describe en los párrafos B39 a B43).

27 Un bien o servicio que se compromete con un cliente es distinto si se cumplen los dos criterios siguientes:

(a) el cliente puede beneficiarse del bien o servicio independientemente o junto con otros recursos que están fácilmente disponibles para él (es decir, el bien o servicio puede ser distinto); y

(b) el compromiso de la entidad de transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato (es decir, el compromiso de transferir el bien o servicio es distinto en el contexto del contrato).

28 Un cliente puede beneficiarse de un bien o servicio de acuerdo con el párrafo 27(a), si el bien o servicio podría utilizarse, consumirse, venderse por un importe mayor que el valor de desecho o conservarse de manera que genere beneficios económicos. Para algunos bienes o servicios, un cliente puede beneficiarse de ellos independientemente de cualquier otro bien o servicio. Para otros bienes o servicios, un cliente puede solo beneficiarse de los mismos junto con otros recursos fácilmente disponibles. Un recurso fácilmente disponible es un bien o servicio que se vende por separado (por la entidad o por otra entidad) o un recurso que el cliente ya ha obtenido de la entidad (incluyendo bienes o servicios que la entidad ya haya transferido al cliente según el contrato) o procedente de otras transacciones o sucesos. Varios factores pueden proporcionar evidencia de que el cliente puede beneficiarse de un bien o servicio independientemente o junto con otros recursos fácilmente disponibles. Por ejemplo, el hecho de que la entidad venda con regularidad un bien o servicio por separado indicaría que un cliente puede beneficiarse del bien o servicio de manera independiente o junto con otros recursos fácilmente disponibles.

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

(a) La entidad no proporciona un servicio significativo para integrar 1 bien o servicio los bienes o servicios con otros bienes o servicios comprometidos en el contrato dentro de un paquete de bienes o servicios que representan el producto o productos combinados que el cliente ha contratado. En otras palabras, la entidad no está utilizando el bien o servicio los bienes o servicios como insumos como un para producir o entregar el producto o productos combinados especificados por el cliente. Un producto o productos combinados pueden incluir más de una fase, elemento o unidad.

(b) uno o más de los bien o servicio bienes o servicios modifican o personalizan de forma significativa, o son modificados o personalizados de forma significativa, por uno o más de los otros otro bien o servicio bienes o servicios comprometidos en el contrato.

(c) El bien o servicio no es Los bienes o servicios son altamente interdependientes o están fuertemente interrelacionados con otros bienes o servicios comprometidos en el contrato.-Por ejemplo, el hecho de que un cliente pudiera decidir no comprar el bien o servicio sin afectar de forma significativa a los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato puede indicar que dicho bien o servicio no es altamente dependiente o no está fuertemente interrelacionado con dichos otros bienes o servicios comprometidos. En otras palabras, cada uno de los bienes o servicios está afectado de forma significativa por uno o más de los otros bienes o servicios del contrato. Por ejemplo, en algunos casos, dos o más bienes o servicios afectan de forma significativa el uno al otro porque la entidad no podría cumplir su compromiso transfiriendo cada uno de los bienes o servicios de forma independiente.

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

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

## Apéndice B

### Guía de aplicación

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

(a)...

(i) concesión de licencias (párrafos B52 a B63B);

(j)

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

B34 Cuando está involucrado un tercero en proporcionar bienes o servicios a un cliente, la entidad determinará si la naturaleza de su compromiso es una obligación de desempeño consistente en proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (es decir, la entidad actúa como principal) o bien en organizar que esos bienes o servicios se proporcionen por un para el tercero el suministro de esos bienes o servicios (es decir, la entidad actúa como un agente). Una entidad determinará si es un principal o un agente para cada uno de los bienes o servicios especificados comprometidos con el cliente. Un bien o servicio especificado es un bien o servicio distinto (o un paquete distinto de bienes o servicios) a proporcionar al diente (véanse los párrafos 27 a 30). Si un contrato con un cliente incluye más de un bien o servicio especificado, una entidad podría ser un principal para algunos bienes o servicios especificados y un agente para otros.

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

(a) Identificará los bienes o servicios especificados a proporcionar al cliente [que, por ejemplo, podrían ser el derecho sobre un bien o servicio a proporcionar por un tercero (véase el párrafo 26)] y

(b) evaluará si controla (como se describe en el párrafo 33) cada bien o servicio especificado antes de que se transfiera al cliente.

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

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

(a) Un bien u otro activo del tercero que luego la entidad transfiere al cliente.

(b) Un derecho a un servicio a realizar por el tercero, que otorga a la entidad la capacidad de dirigir a dicho tercero para proporcionar el servicio al cliente en nombre de la entidad.

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

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

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



contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios a proporcionar por dicho tercero.

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

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

(b) La entidad no tiene el riesgo de inventario ni antes ni después de que los bienes de que el bien o servicio especificado hayan sido ordenados para transferido a un cliente durante el envío o en el momento de la devolución); o después de la transferencia del control al cliente (por ejemplo, si el cliente tiene un derecho de devolución). Por ejemplo, si la entidad obtiene, o se compromete a obtener, el bien o servicio especificado antes de lograr un contrato con un cliente, eso puede indicar que tiene la capacidad de dirigir el uso y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes del bien o servicio antes de ser transferido al cliente.

(c) La entidad no tiene discrecionalidad para establecer los precios el precio de los bienes o servicios de la otra parte y, por ello, el beneficio que la entidad puede recibir de esos bienes o servicios está limitado; bien o servicio especificado. La determinación del precio que el cliente paga por el bien o servicio especificado puede indicar que la entidad tiene la capacidad de dirigir el uso de ese bien o servicio y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes. Sin embargo, un agente puede tener discrecionalidad para establecer los precios en algunos casos. Por ejemplo, un agente puede tener cierta flexibilidad para establecer los precios para generar ingresos de actividades ordinarias adicionales por sus servicios de organización de los bienes o servicios sean provistos por terceros a los clientes.

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

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

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

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

...

#### Concesión de licencias

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

(a) programas informáticos y tecnología;

(b) películas, música y otras formas de difusión y entretenimiento;

(c) franquicias; y

(d) patentes, marcas comerciales y derechos de autor.

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

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

(a) una licencia que constituye un componente de un bien tangible y que es parte integral de la funcionalidad de dicho bien; y

(b) una licencia de la que el cliente puede beneficiarse solo conjuntamente con un servicio relacionado (tal como un servicio en línea proporcionado por la entidad que permite al cliente, mediante la concesión de una licencia, acceder a los contenidos).

B55 Si la licencia no es distinta, una entidad aplicará los párrafos 31 a 38 para determinar si la obligación de desempeño (que incluye la licencia comprometida) es una obligación de desempeño que se satisface a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

B56 Si el compromiso de conceder la licencia es distinto de otros bienes o servicios comprometidos en el contrato y, por ello, el compromiso de conceder la licencia es una obligación de desempeño separada, una entidad determinará si la licencia se transfiere al cliente en un momento determinado o a lo largo de un periodo de tiempo. Para realizar esa determinación, una entidad considerará si la naturaleza del compromiso de la entidad al conceder la licencia al cliente es proporcionar al cliente:

(a) un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad, tal y como exista a lo largo del periodo de licencia; o

(b) un derecho a utilizar la propiedad intelectual de la entidad, tal y como exista en el momento de concesión de la licencia.

Determinación de la naturaleza del compromiso de la entidad

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

B58 La naturaleza del compromiso de una entidad al conceder la licencia es un compromiso de proporcionar un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad si se cumplen todos los criterios siguientes:

(a) el contrato requiere, o el cliente razonablemente espera, que la entidad lleve a cabo actividades que afectan de forma significativa a la propiedad intelectual a la que el cliente tiene derecho (véanse el-los párrafos B59 y B59A);

(b) los derechos concedidos por la licencia exponen directamente al cliente a los efectos positivos o negativos de las actividades de la entidad identificados en el párrafo B58(a); y

(c) esas actividades no dan lugar a la transferencia de un bien o servicio al cliente durante el tiempo en que dichas actividades ocurren (véase el párrafo 25).

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

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

(a) se espera que esas actividades cambien significativamente la forma (por ejemplo, el diseño o contenido) o la funcionalidad (por ejemplo, la capacidad de realizar una función o tarea) de la propiedad intelectual; o

(b) la capacidad del cliente de obtener beneficios de la propiedad intelectual procede sustancialmente o depende de esas actividades. Por ejemplo, los beneficios de una marca proceden o dependen, a menudo, de las actividades continuadas de la entidad que apoyan o mantienen el valor de la propiedad intelectual.

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

B60 Si los criterios del párrafo B58 se cumplen, una entidad contabilizará el compromiso de conceder una licencia como una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo, porque el cliente recibirá y consumirá de forma simultánea el beneficio procedente del desempeño

de la entidad de proporcionar acceso a su propiedad intelectual a medida que el desempeño tiene lugar [véase el párrafo 35(a)]. Una entidad aplicará los párrafos 39 a 45 para seleccionar un método apropiado de medir su progreso hacia la satisfacción completa de esa obligación de desempeño de dar acceso.

B61 Si los criterios del párrafo B58 no se cumplen, la naturaleza del compromiso de una entidad es proporcionar un derecho al uso de la propiedad intelectual de la entidad tal y como dicha propiedad intelectual existe (en términos de forma y funcionalidad) en el momento en que se concede la licencia al cliente. Esto significa que el cliente puede dirigir el uso de la licencia y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes en el momento en que se le transfiere. Una entidad contabilizará el compromiso de proporcionar un derecho a utilizar su propiedad intelectual como una obligación de desempeño satisfecha en un momento determinado. Una entidad aplicará el párrafo 38 para determinar el momento determinado en el cual la licencia se transfiere al cliente. Sin embargo, el ingreso de actividades ordinarias no puede reconocerse por una licencia que proporciona un derecho a utilizar la propiedad intelectual antes del comienzo de periodo durante el cual el cliente es capaz de utilizar y beneficiarse de ésta. Por ejemplo, si el periodo de una licencia de un programa informático comienza antes de que una entidad proporcione al cliente (o haga disponible de otro modo) un código que le permita el uso inmediato de dicho programa, la entidad no reconocerá un ingreso de actividades ordinarias antes de que se haya proporcionado dicho código (o se haya puesto disponible por otro medio).

B62 Una entidad no considerará los siguientes factores al determinar si una licencia proporciona un derecho de acceso a la propiedad intelectual o un derecho al uso de la propiedad intelectual de la entidad:

(a) Restricciones de tiempo, región geográfica o uso-esas restricciones definen los atributos de la licencia comprometida, en lugar de definir si la entidad satisface su obligación de desempeño en un momento determinado o a lo largo del tiempo.

(b) Las garantías proporcionadas por la entidad de que tiene una patente válida de propiedad intelectual y que defenderá esa patente del uso no autorizado-un compromiso de defender un derecho de patente no es una obligación de desempeño porque el acto de defender una patente protege el valor de los activos de propiedad intelectual de la entidad y asegura al cliente que la licencia transferida cumple las especificaciones de la licencia comprometida en el contrato.

Regalías basadas en ventas o en uso

B63 A pesar de los requerimientos de los párrafos 56 a 59, una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias por regalías basadas en ventas o en uso comprometidas a cambio de una licencia de propiedad intelectual, solo cuando (o a medida que) el más tardío de los siguientes sucesos ocurra:

(a) tenga lugar la venta o uso posterior; y

(b) la obligación de desempeño a la que se ha asignado parte o todas las regalías basadas en ventas o en uso ha sido satisfecha (o parcialmente satisfecha).

B63A El requerimiento para una regalía basada en ventas o en uso del párrafo B63 se aplica cuando la regalía se relaciona solo con una licencia de propiedad intelectual o cuando ésta es el elemento predominante con el que se relaciona la regalía (por ejemplo, la licencia de propiedad intelectual puede ser el elemento predominante con el que se relaciona la regalía cuando la entidad tiene una expectativa razonable de que el cliente atribuya de forma significativa más valor a la licencia que a otros bienes o servicios con los que se relaciona la regalía).

B63B Cuando el requerimiento del párrafo B63A se cumple, los ingresos de actividades ordinarias procedentes de una regalía basada en ventas o en uso se reconocerán completamente de acuerdo con el párrafo B63. Cuando el requerimiento del párrafo B63A no se cumple, los requerimientos sobre la contraprestación variable de los párrafos 50 a 59 se aplican a la regalía basada en ventas o en uso.

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

Fecha de vigencia

...

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

Transición

C2 A efectos de los requerimientos de transición de los párrafos C3 a C8A:

(a) la fecha de aplicación inicial es el comienzo del periodo sobre el que se informa en que la entidad aplique esta Norma por primera vez; y

(b) un contrato completado es un contrato para el cual la entidad ha transferido todos los bienes o servicios identificados de acuerdo con la NIC 11 *Contratos de Construcción*, NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias* e Interpretaciones relacionadas.

C3 Una entidad aplicará esta Norma utilizando uno de los dos siguientes métodos:

(a) de forma retroactiva a cada periodo sobre el que se informa anterior de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, sujeta a lo determinado en el párrafo C5; o

(b) retroactivamente con el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta Norma reconocido en la fecha de aplicación inicial, de acuerdo con los párrafos C7 y C8.

...

(b) retroactivamente con el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta Norma reconocido en la fecha de aplicación inicial, de acuerdo con los párrafos C7 y C8.

C5 Una entidad puede utilizar uno o más de las siguientes soluciones prácticas al aplicar esta Norma de forma retroactiva de acuerdo el párrafo C3(a):

(a) Para los contratos completados, una entidad no necesita reexpresarlos que;

(i) comiencen y finalicen en el mismo periodo anual sobre el que se informa; o

(ii) sean contratos completados al comienzo del primer periodo presentado.

(b) Para contratos completados que tengan contraprestación variable, una entidad puede utilizar el precio de la transacción en la fecha en que se completó el contrato, en lugar de estimar los importes de contraprestación variable en los periodos sobre el que se informa comparativos;-y,

(c) Para contratos que fueron modificados antes del comienzo del primer periodo presentado, una entidad no necesita reexpresar de forma retrospectiva el contrato para esas modificaciones del contrato de acuerdo con los párrafos 20 y 21. En su lugar, una entidad reflejará el efecto acumulado de todas las modificaciones que tengan lugar antes del comienzo del primer periodo presentado al:

(i) identificar las obligaciones de desempeño satisfechas y no satisfechas;

-  
(ii) determinar el precio de la transacción; y

-  
(iii) asignar el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño satisfechas y no satisfechas.

-  
(c)(d) Para todos los periodos sobre los que se informa que se presentan antes de la fecha de la aplicación inicial, una entidad no necesita revelar el importe del precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño pendientes, ni una explicación de cuándo la entidad espera reconocer ese importe como ingresos de actividades ordinarias (véase el párrafo 120).

C6 Para cualquiera de las soluciones prácticas del párrafo C5 que una entidad utilice, ésta aplicará esa solución de forma congruente a todos los contratos dentro de todos los periodos sobre los que se informa presentados. Además, la entidad revelará toda la siguiente información:

(a) las soluciones que se han utilizado; y

(b) en la medida en que sea razonablemente posible, una evaluación cualitativa del efecto estimado de la aplicación de cada uno de dichas soluciones.

C7 Si una entidad opta por aplicar esta Norma de forma retroactiva, de acuerdo con el párrafo C3(b), reconocerá el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta Norma como un ajuste al saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio, según proceda) del periodo sobre el que se informa anual que incluya la fecha de aplicación inicial. Según este método de transición, una entidad podría optar por aplicar aplicará esta Norma de forma retroactiva solo a contratos que no estén completados en la fecha de aplicación inicial (por ejemplo, 1 de enero de 2018 para una entidad con el 31 de diciembre como final de año).

C7A Una entidad que aplique esta Norma de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo C3(b) podría usar también la solución práctica descrita en el párrafo C5(c):

(a) para todas las modificaciones de contratos que tengan lugar antes del comienzo de primer periodo presentado; o

-  
(b) para todas las modificaciones de contratos que tengan lugar antes de la fecha de aplicación inicial.

-  
Si una entidad usa esta solución práctica, aplicará esta solución de forma congruente a todos los contratos y revelará la información requerida por el párrafo C6.

C8A Una entidad aplicará [Aclaraciones a la NIIF 15 (véase el párrafo C1B) de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8. Al aplicar las modificaciones de forma retroactiva, una entidad utilizará las modificaciones como si hubieran estado incluidas en la NIIF 15 en la fecha de la aplicación inicial. Por consiguiente, una entidad no aplicará las modificaciones a períodos sobre los que se informa o a contratos a los que los requerimientos de la NIIF 15 no son aplicables de acuerdo con los párrafos C2 a C8. Por ejemplo, si una entidad aplica la NIIF 15, de acuerdo con el párrafo C3(b) solo a contratos que no son contratos completados en la fecha de aplicación inicial, no reexpresará los contratos completados en la fecha de aplicación inicial de la NIIF 15, a efectos de estas modificaciones.

"Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) junto con su documentación complementaria se emiten por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom. Tel: +44 (0)20 7246 6410 Fax: +44 (0)20 7246 6411 Correo electrónico: iasb@ifrs.org Web: www.ifrs.org Copyright © 2011 IFRS Foundation El IASB, la Fundación IFRS, los autores y los editores no aceptan responsabilidad alguna por las pérdidas que se puedan causar a las personas que actúen o se abstengan de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya se haya causado esta pérdida por negligencia o por otra causa. Las NIIF (que incluyen las Normas Internacionales de Contabilidad e Interpretaciones) son propiedad de la Fundación IFRS. El texto aprobado de las NIIF es el emitido por el IASB en idioma inglés. Se pueden obtener copias en el Departamento de Publicaciones de la Fundación IFRS. Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a: IFRS Foundation Publications Department; 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom. Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749 Correo electrónico: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org Reservados todos los derechos. Ninguna parte de estas publicaciones puede ser traducida, reimpressa, ni reproducida o utilizada en ninguna forma, ya sea total o parcialmente, ni siquiera utilizando medios electrónicos, mecánicos o de otro tipo, existentes o por inventar, incluyendo fotocopiado y grabación u otros sistemas de almacenamiento o recuperación de información, sin el permiso previo, por escrito, de la Fundación IFRS. La traducción al español de las Normas Internacionales de Información Financiera, Interpretaciones y del resto del material procedente del IASB, que se ha incluido en esta publicación, ha sido aprobada por un Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. La traducción al español se publica en Colombia, con el permiso de la Fundación IFRS por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y entes gubernamentales, en colaboración con el Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia. Los derechos de autor de la traducción al español son de la Fundación IFRS."

## ANEXO 2

### INCORPORACIÓN DE LA SECCIÓN 23 AL MARCO TÉCNICO NORMATIVO NORMAS DE PREPARADORES DE INFORMACIÓN PARA EL GRUPO 2,

#### Sección 23

#### Ingresos de Actividades Ordinarias

#### Alcance de esta sección

23.1 Esta Sección se aplicará al contabilizar ingresos de actividades ordinarias procedentes de las siguientes transacciones y sucesos:

- (a) La venta de bienes (si los produce o no la entidad para su venta o los adquiere para su reventa).
- (b) La prestación de servicios.
- (c) Los contratos de construcción en los que la entidad es el contratista.
- (d) El uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías o dividendos.

23.2 Los ingresos de actividades ordinarias u otros ingresos que surgen de algunas transacciones y sucesos se tratan en otras secciones de esta NIIF:

- (a) Acuerdos de arrendamiento (véase la Sección 20 Arrendamientos).
- (b) Dividendos y otros ingresos que surgen de inversiones contabilizadas por el método de la participación (véase la Sección 14 *Inversiones en Asociadas* y la Sección 15 *Inversiones en Negocios Conjuntos*).
- (c) Cambios en el valor razonable de activos financieros y pasivos financieros, o su disposición (véase la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* y la Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros*).
- (d) Cambios en el valor razonable de propiedades de inversión (véase la Sección 16 *Propiedades de Inversión*).
- (e) Reconocimiento inicial y cambios en el valor razonable de los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la Sección 34 *Actividades Especiales*).
- (f) Reconocimiento inicial de productos agrícolas (véase la Sección 34).

Medición de los ingresos de actividades ordinarias

23.3 Una entidad medirá los ingresos de actividades ordinarias al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. El valor razonable de la contraprestación, recibida o por recibir, tiene en cuenta el importe de cualesquiera descuentos comerciales, descuentos por pronto pago y rebajas por volumen de ventas que sean practicados por la entidad.

23.4 Una entidad incluirá en los ingresos de actividades ordinarias solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir por parte de la entidad, por su cuenta propia. Una entidad excluirá de los ingresos de actividades ordinarias todos los importes recibidos por cuenta de terceras partes tales como impuestos sobre las ventas, impuestos sobre productos o servicios o impuestos sobre el valor añadido. En una relación de agencia, una entidad incluirá en los ingresos de actividades ordinarias solo el importe de su comisión. Los importes recibidos por cuenta del principal no son ingresos de actividades ordinarias de la entidad.

#### Pago diferido

23.5 Cuando se difieren las entradas de efectivo o equivalentes al efectivo y el acuerdo constituye efectivamente una transacción financiera, el valor razonable de la contraprestación es el valor presente de todos los cobros futuros determinados utilizando una tasa de interés imputada. Una transacción financiera surge cuando, por ejemplo, una entidad concede un crédito sin intereses al comprador o acepta un efecto comercial, cargando al comprador una tasa de interés menor que la del mercado, como contraprestación por la venta de bienes. La tasa de interés imputada será, de entre las dos siguientes, la que mejor se pueda determinar:

- (a) la tasa vigente para un instrumento similar de un emisor con una calificación crediticia similar, o
- (b) la tasa de interés que iguala el importe nominal del instrumento con el precio de venta en efectivo actual de los bienes o servicios.

Una entidad reconocerá la diferencia entre el valor presente de todos los cobros futuros y el importe nominal de la contraprestación como ingreso de actividades ordinarias por intereses, de acuerdo con los párrafos 23.28 y 23.29 y con la Sección 11.

#### Intercambios de bienes o servicios

23.6 Una entidad no reconocerá ingresos de actividades ordinarias:

- (a) cuando se intercambien bienes o servicios por bienes o servicios de naturaleza y valor similar, o
- (b) cuando se intercambien bienes o servicios por bienes o servicios de naturaleza diferente, pero la transacción carezca de carácter comercial.

23.7 Una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias cuando los bienes se vendan o los servicios se intercambien por bienes o servicios de naturaleza diferente en una transacción de carácter comercial. En ese caso, la entidad medirá la transacción:

- (a) al valor razonable de los bienes o servicios recibidos, ajustado por el importe de cualquier efectivo o equivalentes al efectivo transferidos; o
- (b) si el importe según (a), no se puede medir con fiabilidad, entonces por el valor razonable de los bienes o servicios entregados, ajustado por el importe de cualquier efectivo o equivalentes al efectivo transferidos; o
- (c) si no se puede medir con fiabilidad el valor razonable ni de los activos recibidos ni de los activos entregados, entonces por el valor de los activos entregados, ajustado por el importe de cualquier efectivo equivalentes al efectivo transferidos.

#### Identificación de la transacción de ingresos de actividades ordinarias

23.8 Normalmente, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias de esta sección por separado a cada transacción. Sin embargo, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a los componentes identificables por separado de una única transacción cuando sea necesario para reflejar la esencia de ésta. Por ejemplo, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a los componentes identificables de forma separada de una única transacción cuando el precio de venta de un producto incluya un importe identificable por servicios posteriores. Por el contrario, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a dos o más transacciones, conjuntamente, cuando estén ligadas de forma que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones. Por ejemplo, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a dos o más transacciones de forma conjunta cuando venda bienes y, al mismo tiempo, tome un acuerdo separado para recomprar esos bienes en una fecha posterior, con lo que se niega el efecto sustantivo de la transacción.

23.9 A veces, como parte de una transacción de venta, una entidad concede a su cliente un premio por fidelización que éste puede canjear en el futuro en forma de bienes o servicios gratuitos o descuentos sobre éstos. En este caso, de acuerdo con el párrafo 23.8, la entidad contabilizará los créditos- premio como un componente identificable de forma separada de la transacción de ventas inicial. La entidad distribuirá el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir por la venta inicial entre los créditos- premio y otros componentes de la venta. La contraprestación distribuida entre los créditos-premio se medirá tomando como referencia su valor razonable, es decir, según el importe por el que los créditos-premio podrían venderse por separado.

#### Ventas de bienes

23.10 Una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes cuando se satisfagan todas y cada una de

las siguientes condiciones:

- (a) La entidad haya transferido al comprador los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de los bienes.
- (b) La entidad no conserve ninguna participación en la gestión de forma continua en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retenga el control efectivo sobre los bienes vendidos.
- (c) El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad.
- (d) Sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos asociados de la transacción.
- (e) Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción puedan ser medidos con fiabilidad.

23.11 La evaluación de cuándo ha transferido una entidad al comprador los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad requiere un examen de las circunstancias de la transacción. En la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad coincidirá con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador. Este es el caso en la mayor parte de las ventas al por menor. En otros casos, la transferencia de los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad tendrá lugar en un momento diferente del de la transferencia de la titularidad legal o del traspaso de la posesión de los bienes.

23.12 Una entidad no reconocerá ingresos de actividades ordinarias si conserva riesgos significativos inherentes a la propiedad. Ejemplos de situaciones en las que la entidad puede conservar riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, son:

- (a) Cuando la entidad conserva una obligación por funcionamiento insatisfactorio, que no cubierta por las condiciones normales de garantía.
- (b) Cuando el cobro de ingresos de actividades ordinarias procedentes de una determinada venta está condicionado a la venta por parte del comprador de los bienes.
- (c) Cuando los bienes se venden sujetos a instalación y ésta es una parte sustancial del contrato que no se ha completado todavía.
- (d) Cuando el comprador tiene el derecho de rescindir la compra por una razón especificada en el contrato de venta, o a discreción exclusiva del comprador sin ningún motivo, y la entidad tiene incertidumbre acerca de la probabilidad de devolución.

23.13 Si una entidad conserva solo una parte insignificante de la propiedad, la transacción es una venta y la entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias. Por ejemplo, un vendedor reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando conserve la titularidad legal de los bienes con el único propósito de asegurar el cobro de la deuda. De forma similar, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando ofrezca una devolución si los bienes están defectuosos o si el cliente no está satisfecho por otros motivos, y la entidad pueda estimar con fiabilidad las devoluciones. En estos casos, la entidad reconocerá una provisión por devoluciones de acuerdo con la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*.

Prestación de servicios

23.14 Cuando el resultado de una transacción que involucre la prestación de servicios pueda ser estimado con fiabilidad, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias asociados con la transacción, por referencia al grado de terminación de la transacción al final del periodo sobre el que se informa (a veces conocido como el método del porcentaje de terminación). El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplan todas las condiciones siguientes:

- (a) El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad.
- (b) Es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados de la transacción.
- (c) El grado de terminación de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad.
- (d) Los costos incurridos en la transacción, y los costos para completarla, puedan medirse con fiabilidad.

Los párrafos 23.21 a 23.27 proporcionan una guía para la aplicación del método del porcentaje de terminación.

23.15 Cuando los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos a lo largo de un periodo especificado, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de forma lineal a lo largo del periodo especificado, a menos que haya evidencia de que otro método representa mejor el grado de terminación. Cuando un acto específico sea mucho más significativo que el resto, la entidad pospondrá el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias hasta que el mismo se ejecute.

23.16 Cuando el resultado de la transacción que involucre la prestación de servicios no pueda estimarse de forma fiable, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias solo en la medida de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.

Contratos de construcción

23.17 Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda estimarse con fiabilidad, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias del contrato y los costos del contrato asociados con el contrato de construcción como ingresos de actividades ordinarias y gastos por referencia al grado de terminación de la actividad del contrato al final del periodo sobre el que se informa (a veces conocido como el método del porcentaje de terminación). La estimación fiable del resultado requiere estimaciones fiables del grado de terminación, costos futuros y cobrabilidad de certificaciones. Los párrafos 23.21 a 23.27 proporcionan una guía para la aplicación del método del porcentaje de terminación.

23.18 Generalmente, los requerimientos de esta sección se aplicarán por separado a cada contrato de construcción. Sin embargo, en ciertas circunstancias, es necesario aplicar esta sección a los componentes identificables por separado de un único contrato, o a un grupo de contratos para reflejar mejor la esencia económica de éstos.

23.19 Si un contrato cubre varios activos, la construcción de cada activo deberá tratarse como un contrato de construcción separado cuando:

- (a) se han presentado propuestas económicas separadas para cada activo;
- (b) cada activo ha estado sujeto a negociación separada, y el constructor y el cliente tienen la posibilidad de aceptar o rechazar la parte del contrato relacionada con cada activo; y
- (c) pueden identificarse los ingresos de actividades ordinarias y los costos de cada activo.

23.20 Un grupo de contratos, con uno o más clientes, deberá tratarse como un único contrato de construcción cuando:

- (a) el grupo de contratos se negocia como un único paquete;
- (b) los contratos están tan estrechamente relacionados que son, efectivamente, parte de un único proyecto con un margen de beneficios global; y
- (c) los contratos se ejecutan simultáneamente, o bien, en una secuencia continua.

#### Método del porcentaje de terminación

23.21 Este método se utiliza para reconocer los ingresos de actividades ordinarias por prestación de servicios (véanse los párrafos 23.14 a 23.16) y por contratos de construcción (véanse los párrafos 23.17 a 23.20). Una entidad examinará y, cuando sea necesario, revisará las estimaciones de ingresos de actividades ordinarias y los costos a medida que avance la transacción del servicio o el contrato de construcción.

23.22 Una entidad determinará el grado de terminación de una transacción o contrato utilizando el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado. Los métodos posibles incluyen:

- (a) la proporción de los costos incurridos por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados. Los costos incurridos por el trabajo ejecutado no incluyen los costos relacionados con actividades futuras, tales como materiales o pagos anticipados.
- (b) inspecciones del trabajo ejecutado.
- (c) la terminación de una proporción física de la transacción del servicio o del contrato de trabajo.

Los anticipos y los pagos recibidos del cliente no reflejan, necesariamente, la proporción del trabajo ejecutado.

23.23 Una entidad reconocerá los costos relacionados con la actividad futura de la transacción o el contrato, tales como materiales o pagos anticipados, como un activo si es probable que los costos se recuperen.

23.24 Una entidad reconocerá inmediatamente como gasto cualquier costo cuya recuperación no sea probable.

23.25 Cuando el desenlace de un contrato de construcción no pueda estimarse con suficiente fiabilidad:

- (a) una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias solo en la medida en que sea probable recuperar los costos del contrato incurridos, y
- (b) la entidad reconocerá los costos del contrato como un gasto en el periodo en que se hayan incurrido.

23.26 Cuando sea probable que los costos totales del contrato de construcción vayan a exceder los ingresos de actividades ordinarias totales del contrato, las pérdidas esperadas se reconocerán inmediatamente como un gasto, con la provisión correspondiente por un contrato oneroso (véase la Sección 21).

23.27 Si la cobrabilidad de un importe ya reconocido como un ingreso de actividades ordinarias de un contrato deja de ser probable, la entidad reconocerá el importe incobrable como un gasto y no como un ajuste del importe de ingresos de actividades ordinarias del contrato.

Intereses, regalías y dividendos



23.28 Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias procedentes del uso por terceros de activos de la entidad que producen intereses, regalías y dividendos de acuerdo con las bases establecidas en el párrafo 23.29, cuando:

- (a) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos asociados con la transacción, y
- (b) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda ser medido de forma fiable.

23.29 Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con las siguientes bases:

- (a) Los intereses se reconocerán utilizando el método del interés efectivo como se describe en los párrafos 11.15 a 11.20.
- (b) Las regalías se reconocerán utilizando la base de acumulación (o devengo), de acuerdo con la esencia del acuerdo correspondiente.
- (c) Los dividendos se reconocerán cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista.

Información a revelar

Información general a revelar sobre los ingresos de actividades ordinarias

23.30 Una entidad revelará:

(a) Las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias, incluyendo los métodos utilizados para determinar el porcentaje de terminación de las transacciones involucradas en la prestación de servicios.

(b) El importe de cada categoría de ingresos de actividades ordinarias reconocida durante el periodo, que mostrará de forma separada como mínimo los ingresos de actividades ordinarias procedentes de:

- (i) La venta de bienes.
- (ii) La prestación de servicios.
- (iii) Intereses.
- (iv) Regalías.
- (v) Dividendos.
- (vi) Comisiones.
- (vii) Subvenciones del gobierno.
- (viii) Cualesquiera otros tipos de ingresos de actividades ordinarias significativos.

Información a revelar relacionada con los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos de construcción

23.31 Una entidad revelará la siguiente información:

- (a) El importe de los ingresos de actividades ordinarias de contratos reconocidos en el periodo.
- (b) Los métodos utilizados para determinar los ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos en el periodo.
- (c) Los métodos usados para determinar el grado de realización del contrato en proceso.

23.32 Una entidad presentará:

- (a) Los importes brutos debidos por los clientes por contratos ejecutados, como un activo.
- (b) Los importes brutos debidos a los clientes por contratos ejecutados, como un pasivo.

Apéndice a la Sección 23

Ejemplos de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias según los principios de la Sección 23

*Este Apéndice acompaña a la Sección 23 pero no forma parte de ella. Proporciona una guía para la aplicación de los requerimientos de la Sección 23 al reconocer ingresos de actividades ordinarias.*

23A.1 Los siguientes ejemplos se centran en aspectos particulares de una transacción y no son una discusión global de todos los factores relevantes que pueden influir en el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias. Los ejemplos generalmente asumen que el importe de los ingresos de actividades ordinarias puede ser medido con fiabilidad, que es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos y que los costos incurridos o por incurrir pueden ser objeto de medición fiable.

Venta de bienes

23A.2 Las leyes de los diferentes países pueden causar que los criterios de reconocimiento de la Sección 23 se cumplan en diferentes momentos. En particular, las leyes pueden determinar el momento preciso en que la entidad transfiere los riesgos y ventajas de la propiedad. Por tanto, los ejemplos de este Apéndice deben ser entendidos en el contexto de las leyes, relacionadas con la venta de bienes en el país donde tiene lugar la transacción.

Ejemplo 1 Ventas del tipo "facturación sin entrega", en las cuales la entrega se pospone a voluntad del comprador, que sin embargo adquiere la titularidad de los bienes y acepta la facturación

23A.3 El vendedor reconoce los ingresos de actividades ordinarias cuando el comprador adquiere la titularidad, siempre que:

- (a) sea probable que se efectuará la entrega;
- (b) la partida esté disponible, identificada y dispuesta para la entrega al comprador, en el momento de reconocer la venta;
- (c) el comprador reconozca específicamente las condiciones de entrega diferida; y
- (d) se apliquen las condiciones usuales de pago.

No se reconocerá el ingreso de actividades ordinarias cuando exista simplemente la intención de adquirir o manufacturar los bienes a tiempo para la entrega.

Ejemplo 2 Ventas de bienes sujetas a condición: instalación e inspección

23A.4 El vendedor normalmente reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando el comprador acepte la entrega, y se hayan completado la instalación e inspección. Sin embargo, el ingreso de actividades ordinarias se reconocerá inmediatamente, tras la aceptación del comprador de la entrega, cuando:

- (a) el proceso de instalación sea simple, por ejemplo la instalación de un receptor de televisión probado en la fábrica, que solo requiere ser desempaquetado y conectado a la red y a la antena, o
- (b) la inspección se ejecute solo con el propósito de determinar los precios finales del contrato, como por ejemplo en los cargamentos de mineral de hierro, azúcar o habas de soja.

Ejemplo 3 Ventas de bienes sujetas a condición: en la aprobación cuando el comprador ha negociado un derecho limitado de devolución

23A.5 Si existe incertidumbre acerca de la posibilidad de devolución, el vendedor reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando el comprador haya aceptado formalmente el envío o los bienes hayan sido entregados y el plazo para su devolución haya transcurrido.

Ejemplo 4 Ventas de bienes sujetas a condición: ventas en consignación bajo las cuales un receptor (comprador} se compromete a vender los bienes por cuenta del consignador (vendedor)

23A.6 El consignador reconoce el ingreso de actividades ordinarias cuando los bienes son vendidos por el receptor a un tercero.

Ejemplo 5 Ventas de bienes sujetas a condición: ventas cobradas a la entrega

23A.7 El vendedor reconoce el ingreso de actividades ordinarias cuando se hace la entrega, y el vendedor o su agente recibe el efectivo.

Ejemplo 6 Ventas con custodia, en las que los bienes se entregan solo cuando el comprador realiza el pago final de una serie de plazos

23A.8 El vendedor reconoce el ingreso de actividades ordinarias de estas ventas cuando se entregan los bienes. Sin embargo, cuando la experiencia indica que la mayoría de estas ventas llegan a buen fin, los ingresos de actividades ordinarias pueden ser reconocidos cuando se ha recibido un depósito significativo, siempre que los bienes estén disponibles, identificados y dispuestos para su entrega al comprador.

Ejemplo 7 Órdenes cuyos pagos (o pagos parciales} se reciben con anterioridad a la entrega de los bienes, que no están todavía en inventario, por ejemplo, los bienes han de ser aún manufacturados o serán entregados directamente al comprador por un tercero

23A.9 El vendedor reconoce los ingresos de actividades ordinarias cuando los bienes se entregan al comprador.

Ejemplo 8 Contratos de venta y recompra posterior (distintos de las permutas), en los cuales el vendedor simultáneamente acuerda recomprar los mismos bienes en una fecha posterior, o cuando el vendedor tiene una opción de compra para recomprar, o el comprador tiene una opción de venta para requerir la recompra, por el vendedor, de los bienes

23A.10 Para un contrato de venta y recompra de un activo que no sea un activo financiero, el vendedor debe analizar las condiciones del contrato para determinar si, en esencia, se han transferido los riesgos y las ventajas de la propiedad al comprador. Si se han transferido, el vendedor reconoce un ingreso de actividades ordinarias. Cuando el vendedor conserva los riesgos y las ventajas de la propiedad, aunque la titularidad legal haya sido transferida, la transacción es una operación financiera y no dará lugar a ingresos de actividades ordinarias. A los contratos de venta y recompra de un activo financiero se les aplican las disposiciones para la baja en cuentas de la Sección 11.

Ejemplo 9 Ventas a intermediarios, tales como distribuidores, concesionarios u otros para reventa

23A.11 El vendedor generalmente reconoce los ingresos de actividades ordinarias por estas ventas cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad se han transferido. Sin embargo, cuando el comprador está actuando sustancialmente como un agente, la venta se tratará como si fuera una venta en consignación.

Ejemplo 10 Suscripciones a publicaciones y otros artículos similares

23A.12 Cuando las partidas involucradas tengan un valor similar en cada intervalo de tiempo, el vendedor reconocerá los ingresos de actividades ordinarias linealmente sobre el periodo en el que se envíen los artículos. Cuando los valores de los artículos varíen de periodo a periodo, el vendedor reconocerá los ingresos de actividades ordinarias sobre la base del valor de las ventas de los artículos enviados, con relación al total del valor estimado de venta de todos los artículos cubiertos por la suscripción.

Ejemplo 11 Ventas a plazos donde la contraprestación se recibe fraccionada en varios pagos

23A.13 El vendedor reconoce los ingresos de actividades ordinarias atribuibles al precio de venta, excluyendo los intereses, en el momento de la venta. El precio de venta es el valor presente de la contraprestación, determinado por medio del descuento de los plazos a recibir, a la tasa de interés imputada. El vendedor reconocerá el elemento de interés como un ingreso de actividades ordinarias usando el método de interés efectivo.

Ejemplo 12 Acuerdos para la construcción de inmuebles

23A.14 Una entidad que emprenda la construcción de inmuebles, directamente o a través de subcontratistas, y que realice un acuerdo con uno o varios compradores antes de terminar la construcción, contabilizará el acuerdo como una venta de servicios usando el método del porcentaje de terminación solo si:

(a) el comprador puede especificar los principales elementos estructurales del diseño del inmueble antes de que comience la construcción y/o puede especificar los principales cambios estructurales una vez que la construcción está en proceso (si ejerce o no esa capacidad), o

(b) el comprador adquiere y suministra materiales de construcción, y la entidad solo proporciona los servicios de construcción.

23A.15 Si se requiere que la entidad proporcione servicios junto con los materiales de construcción para llevar a cabo su obligación contractual de entregar el inmueble al comprador, el acuerdo se contabilizará como una venta de bienes. En este caso, el comprador no obtendrá el control ni los riesgos y ventajas significativos de la propiedad de la obra en proceso en su estado actual a medida que la construcción progresa. En lugar de ello, la transferencia solo se producirá con la entrega del inmueble terminado al comprador.

Ejemplo 13 Venta con un premio de fidelización de clientes

23A.16 Una entidad vende el producto A por 100 u.m. Los compradores del producto A obtienen un crédito-premio que les permite adquirir el producto B por 10 u.m. El precio de venta normal del producto B es 18 u.m. La entidad estima que el 40 por ciento de los compradores del producto A usarán su premio para adquirir el producto B a 10 u.m. El precio de venta normal del producto A, después de tener en cuenta los descuentos que normalmente se ofrecen, pero que durante esta promoción no están disponibles, es de 95 u.m.

23A.17 El valor razonable del crédito-premio es:  $40 \text{ por ciento} \times [18 \text{ u.m.} - 10 \text{ u.m.}] = 3,20 \text{ u.m.}$  La entidad distribuye el ingreso de actividades ordinarias total de 100 u.m. entre el producto A y el crédito-premio tomando como referencia los valores razonables relativos de 95 u.m. y 3,20 u.m., respectivamente. Por lo tanto:

(a) El ingreso de actividades ordinarias del producto A es igual a  $100 \text{ u.m.} \times [95 \text{ u.m.} / (95 \text{ u.m.} + 3,20 \text{ u.m.})] = 96,74 \text{ u.m.}$

(b) El ingreso de actividades ordinarias del producto B es igual a  $100 \text{ u.m.} \times [3,20 \text{ u.m.} / (95 \text{ u.m.} + 3,20 \text{ u.m.})] = 3,26 \text{ u.m.}$

Prestación de servicios

Ejemplo 14 Honorarios por instalaciones

23A.18 El vendedor reconoce los honorarios por instalaciones como ingresos de actividades ordinarias por referencia al grado de terminación de

la instalación, a menos que vayan asociados a la venta de un producto, en cuyo caso se reconocen cuando se venden los bienes.

Ejemplo 15 Honorarios de servicio incluidos en el precio de los productos.

23A.19 Cuando el precio de venta de un producto incluya un importe identificable por servicios posteriores (por ejemplo, asistencia post venta o actualizaciones en la venta de programas informáticos), el vendedor diferirá ese importe y lo reconocerá como ingreso de actividades ordinarias a lo largo del periodo durante el cual se ejecuta el servicio comprometido. El importe diferido es el que permita cubrir los costos esperados de los servicios a prestar según el acuerdo, junto con una porción razonable de beneficio por tales servicios.

Ejemplo 16 Comisiones de publicidad

23A.20 Las comisiones de los medios publicitarios se reconocen a medida que los anuncios comerciales o la publicidad relacionados aparezcan ante el público. Las comisiones de producción se reconocerán por referencia al grado de terminación del proyecto.

Ejemplo 17 Comisiones de agentes de seguros

23A.21 Las comisiones de agentes de seguros, recibidas o por recibir, que no requieran al agente la prestación de servicios adicionales, se reconocen como ingreso de actividades ordinarias por el agente en la fecha del comienzo efectivo o la renovación de las pólizas correspondientes. Sin embargo, cuando sea probable que se requiera que el agente proporcione servicios adicionales durante la vida de la póliza, el agente diferirá la comisión, o parte de la misma, y la reconocerá como ingreso de actividades ordinarias a lo largo del periodo en el que la póliza esté vigente.

Ejemplo 18 Honorarios de admisión

23A.22 El vendedor reconoce los ingresos de actividades ordinarias por actuaciones artísticas, banquetes y otros eventos especiales a medida que dichos actos van teniendo lugar. Cuando se venda una suscripción para varios eventos, el vendedor distribuirá la cuota entre cada evento sobre una base que refleje la medida en que los servicios que se están ejecutando en cada evento.

Ejemplo 19 Honorarios por enseñanza

23A.23 El vendedor reconocerá el ingreso de actividades ordinarias a lo largo de todo el periodo cubierto por la instrucción.

Ejemplo 20 Cuotas por iniciación, ingreso y pertenencia

23A.24 El reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias depende de la naturaleza de los servicios suministrados. Si la cuota solo permite la pertenencia como miembro y todos los demás servicios y productos se pagan por separado, o si existe una suscripción anual separada del resto, la cuota se reconoce como ingreso de actividades ordinarias, siempre que no existan incertidumbres significativas acerca de su cobro. Si la cuota faculta a los miembros para recibir los servicios o publicaciones suministrados durante el periodo de pertenencia, o para comprar bienes o servicios a precios menores de los que se cargan a quienes no son miembros, la cuota se reconoce sobre una base que refleje el calendario, la naturaleza y el valor de los servicios suministrados.

Honorarios y comisiones por franquicia

23A.25 Los honorarios o comisiones por franquicia pueden cubrir el suministro de servicios, ya sea al inicio o posteriormente, equipo y otros activos tangibles, así como conocimiento. Por consiguiente, los honorarios o comisiones por franquicia se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias sobre una base que refleje el propósito para el que se cargaron los honorarios. Los siguientes métodos son apropiados para reconocer como ingresos de actividades ordinarias los honorarios por franquicia.

Ejemplo 21 Honorarios y comisiones por franquicia: Suministro de equipo y otros activos tangibles

23A.26 El franquiciador reconocerá el valor razonable de los activos vendidos como ingreso de actividades ordinarias cuando se entreguen los elementos o se traspase su titularidad.

Ejemplo 22 Honorarios y comisiones por franquicia: Suministro de servicios iniciales y posteriores

23A.27 El franquiciador reconocerá los honorarios por el suministro de servicios de forma continuada, si son o no parte de los honorarios iniciales o una cuota separada, como ingresos de actividades ordinarias a medida que se lleva a cabo su prestación del servicio. Cuando la cuota separada no cubra el costo de la prestación de los servicios de forma continuada, junto con un beneficio razonable, una parte del honorario inicial, que sea suficiente para cubrir los costos de los servicios continuados y dar un margen razonable de beneficio por tales servicios se diferirá y reconocerá a medida que se van prestando los servicios.

23A.28 El contrato de franquicia puede prever para el franquiciador suministrar equipo, inventarios u otros activos tangibles, a un precio menor del que se carga a terceros, o a un precio que no proporcione un margen razonable de beneficio sobre esas ventas. En estas circunstancias, parte del honorario inicial, suficiente para cubrir los costos estimados en exceso de ese precio y para proporcionar un margen razonable de beneficio sobre esas ventas, se diferirá y reconocerá a lo largo del periodo en que los bienes se tengan probablemente que vender al franquiciado. El saldo de una cuota inicial se reconocerá como ingreso de actividades ordinarias cuando se hayan ejecutado todos los servicios

iniciales y se hayan sustancialmente realizado otras obligaciones que se requieren al franquiciador (tales como asistencia en la elección de emplazamiento, formación del personal, financiación y publicidad).

23A.29 Los servicios iniciales y otras obligaciones derivadas de un contrato de franquicia sobre un área pueden depender del número de establecimientos individuales que se hayan abierto en el área. En este caso, las cuotas atribuibles a los servicios iniciales se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias en proporción al número de establecimientos en los que se han terminado sustancialmente los servicios iniciales.

23A.30 Si el pago de la cuota inicial se reparte en plazos a lo largo de un periodo de tiempo, y existe una incertidumbre significativa sobre la total recuperabilidad, tal cuota se reconocerá como ingreso a medida que se van recibiendo los plazos.

Ejemplo 23 Honorarios y comisiones por franquicia: Honorarios periódicos por franquicia

23A.31 Los honorarios cargados por el uso continuo de los derechos del contrato de franquicia, o por otros servicios suministrados durante el periodo del acuerdo, se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias a medida que los servicios se van prestando o se usan los derechos.

Ejemplo 24 Honorarios y comisiones por franquicia: Operaciones en comisión

23A.32 Pueden tener lugar transacciones entre el franquiciador y el franquiciado que, en esencia, involucren que el franquiciador actúe como agente para el franquiciado. Por ejemplo, el franquiciador puede encargar suministros y disponer su entrega al "franquiciado, sin beneficio. Estas transacciones no darán lugar a ingresos de actividades ordinarias.

Ejemplo 25 Honorarios por el desarrollo de aplicaciones informáticas adaptadas al cliente

23A.33 Los diseñadores de aplicaciones informáticas reconocerán los honorarios por el desarrollo de aplicaciones informáticas adaptadas al cliente como ingresos de actividades ordinarias por referencia al grado de terminación del desarrollo, incluyendo la terminación de servicios de asistencia proporcionados con posterioridad a la entrega de la aplicación.

Intereses, regalías y dividendos

Ejemplo 26 Cuotas por licencias y regalías

23A.34 El propietario de la licencia reconoce las cuotas y regalías pagadas por el uso de activos de una entidad (tales como marcas, patentes, aplicaciones informáticas, patentes musicales, maquetas de registros audiovisuales y películas cinematográficas), de acuerdo con la sustancia del acuerdo respectivo. Por razones prácticas, puede hacérselo linealmente, a lo largo de la vida útil del acuerdo, por ejemplo cuando una entidad a quien se ha dado una licencia tiene el derecho de usar cierta tecnología por un periodo especificado de tiempo.

23A.35 Una asignación de derechos por una comisión fija o una fianza no reembolsable, según un contrato no revocable que permita, al que ha obtenido la licencia, operar tales derechos libremente sin que el propietario de los derechos tenga obligaciones adicionales que ejecutar es en esencia una venta. Un ejemplo es el acuerdo de licencia para el uso de una aplicación informática, cuando el propietario de la misma no tiene obligaciones posteriores a la entrega. Otro ejemplo es la concesión de derechos de exhibición de una película cinematográfica, en mercados donde el propietario no tiene control sobre el distribuidor, y no espera recibir más ingresos de actividades ordinarias de la cuota de taquilla. En estos casos, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen como tales en el momento de la venta.

23A.36 En algunos casos, los cobros de cuotas de licencias o regalías están condicionados por la ocurrencia o no de un suceso futuro. En estos casos, el ingreso de actividades ordinarias se reconocerá solo cuando sea probable que se reciban los importes de las cuotas o los derechos, lo que normalmente ocurre cuando el suceso esperado ha tenido ya lugar.

---

Fecha y hora de creación: 2024-07-26 20:55:15