

**Aclaraciones a la NIF D-1,
Ingresos por contratos
con clientes, y la NIF D-2,
Costos por contratos con
clientes**

Aclaraciones a las Normas de Información Financiera D-1 y D-2

INGRESOS Y COSTOS POR CONTRATOS CON CLIENTES

El objetivo de estas aclaraciones a las Normas de Información Financiera (NIF) D-1, *Ingresos por contratos con clientes*, y NIF D-2, *Costos por contratos con clientes*, es:

- aclarar el alcance de las normas con modificaciones a algunas definiciones;
- tomar en cuenta las modificaciones a las aclaraciones propuestas en julio 2015 por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés) a la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 15, *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*, que resultaron modificadas, eliminadas o ampliadas con la publicación del documento final por el IASB en abril de 2016, recordando que ya se incorporaron las aclaraciones a la NIIF 15 propuestas en julio 2015 en la NIF D-1 que se aprobó en octubre 2015; y
- tomar en cuenta las aclaraciones adicionales aprobadas.

Cabe mencionar que las aclaraciones incluidas en la parte normativa de las NIF D-1 y D-2 son mínimas. La intención fundamental de las mismas es precisar y aclarar el planteamiento normativo. Estas aclaraciones propuestas entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2018, como parte de las normas indicadas.

Se consideran también las aclaraciones en los 12 ejemplos ilustrativos afectados del Apéndice A. Cabe mencionar que ninguna de las conclusiones de los ejemplos ilustrativos cambió como resultado de estas aclaraciones.

ACLARACIONES A LAS NIF D-1 Y NIF D-2

INGRESOS Y COSTOS POR CONTRATOS CON CLIENTES

El objetivo de estas aclaraciones a la Norma de Información Financiera (NIF) D-1, *Ingresos por contratos con clientes*, y a la NIF D-2, *Costos por contratos con clientes*, es tomar en cuenta las aclaraciones a la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 15, *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*, publicadas por el IASB en abril de 2016 para conservar la convergencia con las NIIF.

Las aclaraciones a la NIF D-1 tratan los siguientes temas:

- modificaciones de algunas definiciones para aclarar el alcance de la norma;
- la identificación de las obligaciones a cumplir;
- las contraprestaciones para el principal proveedor frente a contraprestaciones para el agente;
- la concesión de licencias; y
- la adición de una solución práctica a los requerimientos de transición.

Las aclaraciones a la NIF D-2 tratan los siguientes temas:

- modificación de una definición para aclarar el alcance de la norma; y
- la adición de una solución práctica a los requerimientos de transición.

Las aclaraciones efectuadas se incorporan dentro del libro de las NIF 2018 en cada una de las NIF correspondientes con la finalidad de actualizarlas; asimismo, en cada modificación se incluye una mención que evidencia que se ha llevado a cabo un cambio del párrafo correspondiente. Por lo anterior, en el libro de las NIF no se incluye este documento de aclaraciones en su versión original; solamente se puede encontrar en la página electrónica del CINIF.

Aclaraciones a la NIF D-1, Ingresos por contratos con clientes

Las aclaraciones incluyen las siguientes modificaciones a la NIF D-1:

- se modifican las definiciones de los incisos b) y g) del párrafo 30.1;
- se modifican los siguientes párrafos de la sección 42.4 de la NIF D-1 sobre *Bienes o servicios separables*: 42.4.2, 42.4.4, 42.4.9, 42.4.12, 42.4.22, 42.4.27, 42.4.28;
- se modifican los siguientes párrafos transitorios: 80.4, 80.6 y 80.7;
- se adiciona el párrafo 80.6.1 a los transitorios;
- se modifican los siguientes párrafos del Apéndice A: A39, A41, A43, A44, A45, A48, A49, A53, A54, A55, A58, A59, A63, A65, A71, A73, A80, A83, A85, A86, A89, A90, A91, A92, A96, A100, A102, A103, A107, A108, A115, A116, A117, A120, A123, A125, A161, A162 y A163;
- se adicionan al Apéndice A los párrafos A71a y A75a;
- se modifica el párrafo BC15 del Apéndice A;
- se adicionan al Apéndice C el párrafo BC24.

30.1 Los términos que se listan a continuación se utilizan en esta NIF con los significados que se especifican:

a) ...

b) *cliente* – una parte que ha contratado a una entidad para obtener bienes o servicios (o una combinación de bienes y servicios) que provienen de las actividades ~~principales~~ de ésta a cambio de una contraprestación;

c) al f) ...

g) *ingreso por contrato con cliente* – recursos generados por la transferencia del control sobre bienes o prestación de servicios por las actividades ~~principales~~ de una entidad, que impactan con un impacto favorable en su utilidad o pérdida neta o, en su caso, en el cambio neto en su patrimonio contable;

h) ...

42.4.2 Un bien o servicio que una entidad se compromete a entregar a un cliente es separable, y en consecuencia debe reconocerse por separado, si se cumplen los dos criterios siguientes:

a) ...

b) el compromiso de la entidad de transferir el control sobre el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato (~~es decir, el bien o servicio es separable en~~ considerando el contexto total del contrato).

42.4.4 El objetivo al evaluar si los compromisos de una entidad de transferir bienes o servicios al cliente son identificables por separado de acuerdo con el párrafo 42.4.2b), es determinar si la naturaleza de los compromisos, dentro del contexto del contrato, es transferir cada

uno de esos bienes o servicios de forma individual, o transferir elementos combinados para los que los bienes o servicios comprometidos sean insumos. Los factores que indican que ~~el compromiso de una entidad~~ dos o más compromisos de transferir el control sobre ~~un~~ bienes o servicios a un cliente es no son identificables por separado de otros compromisos del contrato incluyen, pero no se limitan a, los aspectos siguientes:

- a) la entidad ~~no~~ proporciona un servicio significativo para integrarlos con otros bienes o servicios acordados en el contrato para obtener un los productos o servicios combinados que el cliente ha contratado. En otras palabras, la entidad ~~no~~ está utilizando el los bienes o servicios como insumos para producir o entregar ~~un~~ los productos o servicios combinados especificados por el cliente. Los productos combinados pueden incluir más de una etapa, elemento o unidad;
- b) uno o más de los el bienes o servicios ~~no~~ modifica o personaliza, de forma significativa, o se modifican o personalizan de forma significativa por, uno o más de los otros bienes o servicios acordados en el contrato; y
- c) ~~el~~ los bienes o servicios ~~no es son~~ altamente interdependientes o ~~no están~~ altamente interrelacionados con otros bienes o servicios acordados en el contrato; por ejemplo, cuando un cliente pudiera decidir no comprar el bien o servicio sin afectar de forma significativa el uso de los otros bienes o servicios acordados en el contrato. En otras palabras, cada uno de los bienes o servicios es 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.

42.4.9 Cuando un tercero está involucrado en ~~la provisión de~~ proporcionar bienes o servicios a un cliente, una entidad ~~que~~ actúa como proveedor principal si obtiene el control sobre el un:

- a) bien u otro activo del tercero que se transfiere ~~en ese momento~~ posteriormente al cliente;
- b) ...
- c) bien o servicio del tercero que se combina ~~en ese momento~~ posteriormente 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 o combinación de bienes o servicios (ver el párrafo 42.4.4a) suministrados por un tercero en el bien o servicio especificado que ha contratado el cliente, ésta controla el bien o servicio especificado antes de que sea transferido al cliente. ~~En ese caso,~~ Esto es porque la entidad primero obtiene ~~en primer lugar~~ el control de los insumos al del bien o servicio ~~del tercero~~ (que incluye los bienes o servicios de terceros) y dirige su uso para crear el producto combinado que es el bien o servicio especificado.

42.4.12 Indicadores de que una entidad controla el bien o servicio especificado antes de transferirlo al cliente [y por ello actúa como proveedor principal (ver el párrafo 42.4.8)]

incluyen, pero no se limitan a, los siguientes:

- a) la entidad es la responsable principal del cumplimiento del compromiso de suministrar un bien o servicio especificado, lo que habitualmente incluye la responsabilidad de la aceptabilidad del bien o servicio especificado (por ejemplo, la responsabilidad principal de que el bien o servicio cumpla las especificaciones del cliente). Si una entidad es ~~el~~ 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 por cuenta de la entidad;
- b) la entidad tiene el riesgo de inventario antes ~~o después~~ de que el bien o servicio especificado haya sido transferido a un cliente, ~~durante su envío o por~~ 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 el cliente, eso puede indicar que tiene la capacidad de dirigir el uso y conseguir sustancialmente todos los beneficios restantes del bien o servicio antes de ser transferido al cliente;
- c) la entidad tiene la facultad para establecer el ~~precios para el~~ del bien o servicio especificado, lo cual puede indicar que la entidad tiene la capacidad de dirigir el uso de ese bien o servicio y obtener sustancialmente la totalidad de los beneficios restantes. Sin embargo, un agente puede tener la facultad ~~para~~ de establecer los precios en algunos casos. Por ejemplo, ~~una~~ un agente puede tener cierta flexibilidad para establecer los precios ~~para~~ con el propósito de generar ingresos adicionales ~~per~~ al coordinar el suministro de ~~que se provean~~ bienes o servicios ~~a suministrar~~ per de terceros a clientes;
- d) ...

42.4.22 Las actividades de una entidad afectan de forma significativa a la propiedad intelectual a la que el cliente tiene derecho cuando:

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

Por consiguiente, si la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente posee una funcionalidad independiente significativa, una parte sustancial del beneficio de esa propiedad intelectual procede de dicha funcionalidad. Por ello, la capacidad del cliente de obtener beneficios de esa la propiedad intelectual no se vería significativamente afectada por las actividades de la entidad a menos que dichas actividades cambien esa de manera 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 terminados (por ejemplo, películas, programas de televisión y grabaciones de música).

- 42.4.27** El requerimiento del párrafo 42.4.26 sobre regalías basadas en ventas o en uso ~~del párrafo 42.4.26~~ se aplica cuando la regalía se relaciona sólo con una licencia de propiedad intelectual o cuando una licencia de propiedad intelectual 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).
- 42.4.28** ~~En caso de que no aplique el párrafo 42.4.26, la entidad~~ Cuando el requerimiento del párrafo anterior se cumple, deben reconocerse los ingresos procedentes de regalías basadas en ventas o en uso conforme al párrafo 42.4.26. Cuando dicho requerimiento ~~no se cumple, deben aplicarse los requerimientos sobre la como una~~ contraprestación variable conforme a los párrafos 43.4.1 a al 43.4.23.
- 80.4** Una entidad puede utilizar una o más de las siguientes soluciones prácticas al aplicar esta norma de forma retrospectiva conforme al párrafo 80.2a):
- a) ...
 - c) para modificaciones a ~~contratos que fueron modificados~~ efectuadas antes del inicio del periodo más antiguo presentado, una entidad no necesita reformular ~~de forma retrospectiva el contrato para esas modificaciones del contrato conforme a los párrafos 41.12 y 41.13 la información financiera~~. ~~En; en~~ su lugar, una entidad debe reflejar el efecto agregado acumulado de todas las dichas modificaciones ~~que tengan lugar antes del inicio del periodo más antiguo presentado al~~ como sigue:
 - i) identificando las obligaciones a cumplir, satisfechas y no satisfechas; y
 - ii) determinando el precio de la transacción; y
 - iii) asignando el precio de la transacción a las obligaciones a cumplir satisfechas y no satisfechas.
 - d) para todos los periodos que se presentan antes de la fecha de la aplicación inicial, una entidad no necesita revelar el importe de los precios de la transacción asignados a las obligaciones a cumplir pendientes, ni una explicación de cuándo espera reconocer ese importe como ingresos (ver el párrafo 63.7).
- 80.6** Si una entidad opta por aplicar esta NIF de forma retrospectiva, conforme al párrafo 80.2b), debe reconocer el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta NIF como un ajuste al saldo inicial de las utilidades acumuladas del periodo de reporte anual que incluya la fecha de aplicación inicial. Según este método de transición, una entidad ~~debe~~ puede aplicar esta NIF de forma retrospectiva sólo a contratos que no estén terminados en la fecha de aplicación inicial (por ejemplo, 1 de enero de 2018 para una entidad con cierre anual del 31 de diciembre).

80.6.1 Una entidad que aplique esta NIF de manera retrospectiva de acuerdo con el párrafo 80.2b) podría usar también la solución práctica descrita en el párrafo 80.4c):

- a) para todas las modificaciones de contratos que ocurran antes del inicio del primer periodo presentado; o
- b) para todas las modificaciones de contratos que ocurran antes de la fecha de aplicación inicial.

Si una entidad usa esta solución práctica, debe aplicarla de manera consistente a todos los contratos y debe revelar la información requerida por el párrafo 80.5.

80.7 Para periodos de reporte que incluyan la fecha de aplicación inicial, una entidad debe proporcionar toda la información a revelar adicional siguiente, si esta NIF se aplica de forma ~~retroactiva~~ retrospectiva de acuerdo con el párrafo 80.2b):

- a) ...

BC15 La NIF auscultada definía los ingresos sujetos a la norma como los “recursos generados por la entrega de bienes o prestación de servicios por las actividades primarias de una entidad”. En adición a los cambios explicados en los párrafos BC4 y BC5 respecto de los ingresos y el control, recibimos algunos comentarios de que el término “primarias” es inconsistente con otras NIF y que debería cambiarse a “principales”. El CINIF aceptó esta sugerencia y cambió el concepto a “principales” en la norma publicada. Sin embargo, posteriormente recibimos comentarios de que este término parecía limitar el alcance de la norma a los ingresos procedentes exclusivamente de las principales actividades de las entidades, mientras la intención es que la norma aplique a todos los ingresos procedentes de contratos con clientes. Por lo tanto, decidimos eliminar el término principales de las definiciones de Cliente e Ingreso por contrato con cliente.

BC24 El IASB emitió las Aclaraciones a la NIIF 15, Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes, en abril de 2016. El objetivo de dichas modificaciones es aclarar las intenciones del IASB al desarrollar los requerimientos de la NIIF 15, sin cambiar los principios subyacentes de la misma. Las Aclaraciones a las NIF D-1 y NIF D-2 (las Aclaraciones) se emitieron por el CINIF en 2017 para conservar la convergencia de las NIF D-1 y NIF D-2, que se aprobaron en octubre 2015 y noviembre 2015 respectivamente, con la NIIF 15. Debido a que muchas de las Aclaraciones a la NIIF 15 fueron incluidas en las NIF D-1 y NIF D-2 originalmente emitidas, las modificaciones adicionales incluidas en las Aclaraciones son mínimas.

APÉNDICE A – Ejemplos ilustrativos

Identificación de las obligaciones a cumplir

Ejemplo 7—Bienes y servicios que no son separables

Caso A—Servicio de integración significativo (elemento único)

- A39 Una entidad contratista celebra un contrato para construir un centro comercial para un cliente. La entidad es responsable para de la administración general del proyecto e identifica varios bienes y servicios ~~a proveerse~~ comprometidos, incluyendo ingeniería, limpieza del sitio, cimentaciones, construcción de la estructura, tubería y alambrado, instalación de equipo y acabados.
- A41 Sin embargo, los compromisos de transferir los bienes y servicios no son identificables por separado separables dentro del contexto del contrato conforme al párrafo 42.4.2b) de esta NIF (con base en los factores señalados en el párrafo 42.4.4 de la misma). ~~Es decir, el compromiso de la entidad de transferir el control sobre bienes y servicios individuales en el contrato no es identificable por separado de los otros compromisos en el contrato.~~ Esto se demuestra por el hecho de que la entidad provee un servicio importante de integración de los bienes y servicios para construir el centro comercial (el entregable combinado) contratados por el cliente.

Caso B—Servicio de integración significativo (múltiples elementos)

- A43 Una entidad celebra un contrato con un cliente ~~para producir~~ cuya finalidad es la entrega de múltiples unidades de un dispositivo especializado altamente complejo. Los términos del contrato requieren que la entidad establezca un proceso de fabricación para producir las unidades contratadas. Las especificaciones son únicas para el cliente basadas en un diseño personalizado que se desarrolló según los términos de un contrato separado. La entidad es responsable de la gestión integral del contrato, que requiere la integración de varias actividades incluyendo el suministro de materiales, identificación y gestión de subcontratos, y llevar a cabo la fabricación, ensamblaje y comprobación del dispositivo.
- A44 La entidad evalúa los compromisos del contrato y determina que cada uno de los ~~Los~~ bienes y servicios acordados pueden ser distintos conforme al párrafo 42.4.2a) de esta NIF. ~~Esto es, ya que~~ el cliente puede beneficiarse de los bienes y servicios por separado o junto con otros recursos disponibles de inmediato. ~~Esto se evidencia por el hecho de que la entidad, o los competidores de la entidad, venden regularmente muchos de estos bienes y servicios por separado a otros clientes. La entidad también observa que~~ porque cada dispositivo puede funcionar de forma independiente del resto.
- A45 La entidad también considera los factores del párrafo 42.4.4 de esta NIF y determina que su compromiso en el contrato de transferir el control sobre bienes y servicios individuales no es separable en partes identificables (por tanto, no se cumple el criterio del párrafo 42.4.2b) de esta NIF). Esto es porque la entidad es responsable de la gestión integral del contrato y de la integración de varios bienes y servicios (los insumos) para producir el ~~conjunto de~~ los dispositivos ~~en su totalidad~~ (el producto combinado) que ha contratado el

cliente. La obligación a cumplir de la entidad es la producción integral de las unidades, incluyendo el establecimiento de un proceso de producción único de las unidades de acuerdo con las especificaciones acordadas en este contrato.

Ejemplo 8—Determinando si los bienes y servicios son separables

Caso A—Bienes y servicios separables

- A48 La entidad evalúa los bienes y servicios acordados con el cliente para determinar cuáles son separables conforme al párrafo 42.4.2 de esta NIF. La entidad observa que el software se entrega antes de los otros bienes y servicios y mantiene su funcionalidad sin las actualizaciones y el soporte técnico. El cliente puede beneficiarse de las actualizaciones junto con la licencia de software transferida al inicio del contrato. Por lo tanto, la entidad concluye que el cliente puede beneficiarse de cada uno de los bienes y servicios por sí mismo o junto con otros bienes y servicios que están disponibles de inmediato y se cumplen los criterios señalados en el párrafo 42.4.2a) de esta NIF.
- A49 La entidad también considera el principio y los factores señalados en el párrafo 42.4.4 de esta NIF y determina que el compromiso de transferir el control sobre cada bien y servicio al cliente es identificable por separado de cada uno de los otros compromisos (así cumpliendo con el criterio del párrafo 42.4.2b) de la misma). ~~En particular, la entidad observa que, aunque integra el software en el sistema del cliente, el servicio de instalación ni modifica ni personaliza el software de manera importante y, por ende, el software y el servicio de instalación son entregables separados acordados por la entidad en vez de entregables usados para producir un entregable combinado. Aun cuando el servicio de instalación, las actualizaciones del software y el soporte técnico dependen de la transferencia de la licencia, la entidad podría cumplir su compromiso de transferir la licencia de software, y el cliente podría beneficiarse de la licencia, de forma independiente de estos compromisos. De forma análoga, el cliente podría adquirir la licencia de forma separada sin afectar de forma significativa a los compromisos de la entidad de proporcionar los servicios de instalación, actualizaciones de software o soporte técnico. Por consiguiente, los compromisos no son altamente dependientes entre sí, ni están relacionados unos con otros. Para alcanzar esta conclusión, la entidad considera que, aunque integra el software en el sistema del cliente, los servicios de instalación no afectan de forma significativa la capacidad del cliente de usar y beneficiarse de la licencia de software porque los servicios de instalación son rutinarios y pueden obtenerse de proveedores alternativos. Las actualizaciones de software no afectan de forma significativa la capacidad del cliente de usar y beneficiarse de la licencia de software durante el periodo de la licencia. La entidad observa, además, que ninguno de los bienes o servicios comprometidos modifica o personaliza de forma significativa unos a otros, y tampoco está proporcionando un servicio significativo de integración del software y los servicios en un producto combinado. Por último, la entidad concluye que el software y los servicios no se afectan de forma significativa entre ellos y, por ello, no son altamente interdependientes o están fuertemente interrelacionados, porque la entidad podría cumplir su compromiso de transferir la licencia de software inicial de forma independiente de su compromiso de proporcionar posteriormente el servicio de instalación, actualización del software o apoyo técnico.~~

Caso B—Personalización importante

- A53 La entidad evalúa los bienes y servicios acordados con el cliente para determinar cuáles bienes y servicios son separables conforme al párrafo 42.4.2 de esta NIF, evaluando primero si se ha cumplido el criterio del párrafo 42.4.2a). Por las mismas razones que en el Caso A, la entidad determina que la licencia de software, instalación, actualización del software y apoyo técnico cumplen ese criterio. A continuación analiza si se ha cumplido el criterio del párrafo 42.4.2b) evaluando el principio y los factores del párrafo 42.4.4 de esta NIF. La entidad observa que los términos del contrato generan un compromiso de proveer un servicio importante de integración del software bajo licencia al sistema de software actual del cliente, mediante un servicio de instalación personalizado de acuerdo con el contrato. En otras palabras, la entidad usa la licencia y el servicio de instalación personalizado como entradas insumos para producir un el entregable combinado (es decir, un sistema de software funcional e integrado) establecido en el contrato (ver el párrafo 42.4.4a), Además, pues se modifica y se personaliza el software (ver el párrafo 42.4.4b). Aunque el servicio de instalación personalizado puede proveerse por otras entidades, Por lo tanto, la entidad determina que dentro del contexto del contrato, el compromiso de transferir la licencia no es identificable por separado del servicio de instalación personalizado y, por ende, no se cumple el criterio del párrafo 42.4.2b) ~~(con base en los factores en el párrafo 42.4.4)~~. Consecuentemente, la licencia del software y el servicio de instalación personalizado no son separables.
- A54 ~~Como~~ Sobre la base del mismo análisis que en el Caso A, la entidad concluye que las actualizaciones del software y el soporte técnico son separables de los otros compromisos en el contrato, ~~debido a que el cliente puede beneficiarse de las actualizaciones y el soporte técnico por sí mismo o junto con los otros bienes y servicios que están disponibles de inmediato y porque el compromiso de transferir las actualizaciones del software y el soporte técnico al cliente son identificables por separado de cada una de los otros compromisos.~~
- A55 Con base en esta evaluación, la entidad identifica cuatro obligaciones a cumplir en el contrato para los siguientes bienes o servicios:
- a) ~~el servicio de instalación personalizado (que incluye la licencia del software)~~ personalización del software (que comprende la licencia para el software y el servicio de instalación personalizado);
 - b) cursos de entrenamiento;
 - c) actualizaciones del software; y
 - d) soporte técnico.

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

- A58 La entidad identifica dos bienes y servicios comprometidos en el contrato: (a) el equipo y (b) la instalación. La entidad evalúa los bienes y servicios acordados con el cliente para determinar los que son separables conforme al párrafo 42.4.2 de esta NIF. La entidad observa que el cliente puede beneficiarse del equipo de forma independiente, utilizándolo

o revendiéndolo por un importe mayor que su valor de desecho y puede beneficiarse de los servicios de instalación junto con un recurso (el equipo) que ya ha sido obtenido de la entidad. Por ello, la entidad concluye que se cumple el criterio del párrafo 42.4.2a), y es posible diferenciar el equipo y los servicios de instalación.

A59 ~~La entidad también considera los factores del párrafo 42.4.4 de esta NIF y determina que su compromiso de transferir el control sobre el equipo y proporcionar los servicios de instalación son identificables por separado (por tanto, se cumple el criterio del párrafo 42.4.2b) de esta NIF). La entidad observa que la instalación no modificará significativamente o personalizará el equipo y el cumplimiento de sus compromisos del contrato no requiere un servicio de integración significativo. La entidad se ha comprometido a entregar el equipo y a instalarlo a continuación; no se ha comprometido a combinar el equipo y los servicios de instalación de forma que los transformaría en un producto combinado diferente. Aun cuando la instalación depende de la transferencia correcta del equipo al cliente, la entidad podría cumplir su compromiso de entregar el equipo sin tener que instalarlo. De forma análoga, la entidad podría realizar el servicio de instalación si el cliente hubiera adquirido el equipo de un tercero. Por consiguiente, el compromiso de la entidad de entregar el equipo y su compromiso de proporcionar servicios de instalación no son altamente dependientes entre sí. La entidad determina, además, que su compromiso de transferir el equipo y proporcionar servicios de instalación son cada uno identificables por separado de acuerdo con el párrafo 42.4.2b) de esta NIF. La entidad considera el principio y los factores del párrafo 42.4.4 de esta NIF para determinar que el equipo y los servicios de instalación no son insumos de un elemento combinado en este contrato. En este caso, cada uno de los factores del párrafo 42.4.4 de esta NIF contribuye a la conclusión, pero no son individualmente determinantes, de que el equipo y los servicios de instalación son identificables por separado de la forma siguiente:~~

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

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

A63 El requerimiento contractual de usar los servicios de instalación de la entidad no cambiaría la conclusión de la entidad de que sus compromisos de transferir el control sobre el equipo

y proporcionar servicios de instalación son separables conforme al párrafo 42.4.2 de esta NIF. Esto es así porque el requerimiento contractual de usar los servicios de instalación de la entidad no cambia las características de los bienes y servicios en sí mismos, ni los compromisos de la entidad con el cliente. Aunque se le requiere al cliente el uso de los servicios de instalación de la entidad, éstos todavía el equipo y los servicios de instalación pueden ser separables y el compromiso de la entidad de proporcionar el equipo y su compromiso de proveer servicios de instalación son identificables por separado. El análisis de la entidad a este respecto es consistente con el del Caso C.

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

- A65 La entidad determina que el cliente puede beneficiarse del equipo junto con otros recursos disponibles de inmediato (es decir, consumibles que podría obtener de la entidad). Los consumibles están disponibles de inmediato porque de acuerdo con el párrafo 42.4.3 de esta NIF se venden por separado con regularidad por parte de la entidad (es decir, a través de órdenes de resurtido para clientes que compraron anteriormente el equipo), y que e El cliente puede beneficiarse de los consumibles que se proporcionarán bajo el contrato junto con el equipo entregado. Por ello, la entidad concluye que el equipo y los consumibles pueden ser cada uno distintos conforme al párrafo 42.4.2a) de esta NIF.

Ejemplo 9—Compromisos explícitos e implícitos en un contrato

Caso A—Compromiso explícito de servicios

- A71 El contrato con el cliente incluye dos bienes o servicios comprometidos—(a) el producto y (b) servicios de mantenimiento. Debido a que el Los servicios de mantenimiento es son un compromiso de a transferir el control sobre servicios en el futuro y es parte del intercambio negociado entre la entidad y el distribuidor, la entidad determina que el compromiso a proveer los servicios de mantenimiento es un servicio prometido (ver el párrafo 42.4.1g) de esta NIF) independientemente de si la entidad, el distribuidor, o un tercero proveen el servicio. Consecuentemente, la entidad asigna una porción del precio de la transacción al compromiso de los servicios de mantenimiento. Al evaluar si cada bien o servicio es separable de acuerdo con el párrafo 42.4.2 de esta NIF, la entidad determina que el producto y los servicios de mantenimiento cumplen el criterio del párrafo 42.4.2a) de esta NIF. La entidad vende regularmente el producto de forma independiente lo que indica que el cliente puede beneficiarse del producto por sí mismo. El cliente puede beneficiarse de los servicios de mantenimiento junto con un recurso que el cliente ya ha obtenido de la entidad (es decir, el producto).
- A71a La entidad determina, además, que sus compromisos de transferir el producto y de proporcionar los servicios de mantenimiento son identificables por separado (de acuerdo con el párrafo 42.4.2b de esta NIF) sobre la base del principio y los factores del párrafo 42.4.4 de esta NIF. Por consiguiente, la entidad asigna una parte del precio de la transacción a cada una de las dos obligaciones a cumplir (es decir, el producto y los servicios de mantenimiento) del contrato. El producto y los servicios de mantenimiento no son insumos para un elemento combinado del contrato, debido a que:
- a) la entidad no está proporcionando un servicio de integración significativo porque la presencia del producto y los servicios juntos en este contrato no dan lugar a ninguna

funcionalidad adicional o combinada;

- b) ni el producto ni los servicios modifican o personalizan al otro;
- c) el producto y los servicios de mantenimiento no son altamente interdependientes o altamente interrelacionados, ya que la entidad podría cumplir con cada compromiso del contrato de forma independiente de sus esfuerzos por satisfacer el otro (es decir, la entidad podría transferir el producto incluso si el cliente declinase los servicios de mantenimiento y podría proporcionar los servicios de mantenimiento en relación con los productos vendidos anteriormente a través de otros distribuidores); y
- d) la entidad observa, al aplicar el principio del párrafo 42.4.4 de esta NIF que el compromiso de la entidad de proporcionar mantenimiento no es necesario para que el producto continúe proporcionando beneficios significativos al cliente.

Caso B—Compromiso implícito de servicios

- A73 Sin embargo, con base en sus prácticas de negocios, la entidad determina al inicio del contrato que ha asumido un compromiso implícito de proveer servicios de mantenimiento como parte del intercambio negociado con el distribuidor. Es decir, las prácticas de negocios de la entidad de proveer estos servicios crean expectativas válidas en los clientes de la entidad (es decir, el distribuidor y los usuarios finales) conforme al párrafo 42.3.1 de esta NIF. Consecuentemente, la entidad identifica evalúa si el compromiso de prestar los servicios de mantenimiento ~~como es~~ una obligación a cumplir ~~a la cual asigna una porción del precio de la transacción~~. Por las mismas razones que en el Caso A, la entidad determina que el producto y los servicios de mantenimiento son obligaciones a cumplir separadas y asigna una porción del precio de la transacción a cada obligación.

Caso C—Servicios que no son ~~una obligación a cumplir~~ un servicio comprometido

- A75a Aunque los servicios de mantenimiento no son un servicio comprometido en el contrato actual, en contratos futuros con clientes la entidad evaluaría si ha creado una práctica de negocio dando lugar a un compromiso implícito de proporcionar servicios de mantenimiento.

Consideraciones de proveedor principal versus agente

Ejemplo 10—Compromiso de proveer bienes o servicios (la entidad actúa como proveedor principal)

- A80 Para determinar si la obligación a cumplir de la entidad es de proveer los bienes y servicios específicos (es decir, la entidad actúa como proveedor principal) o de arreglar que ~~otra parte provea~~ dichos bienes o servicios sean proporcionados por un tercero (es decir, la entidad actúa como agente), la entidad identifica el bien o servicio especificado a proporcionar al cliente y evalúa si controla ese bien o servicio antes de que se transfiera el control al cliente.
- A83 Los indicadores b) y c) del párrafo 42.4.12 de esta NIF también proporcionan evidencia de que la entidad controla cada el derecho específico ~~a cada~~ (es, decir, cada vuelo) antes de

transferirlo al cliente. La entidad tiene riesgo de inventario con respecto a los boletos porque se compromete a obtenerlos de las líneas aéreas antes de conseguir un contrato ~~con un para que el cliente los compre para comprarlos. Por consiguiente, Esto es porque~~ la entidad está obligada a pagar a las líneas aéreas esos derechos independientemente de si puede conseguir clientes a quienes revender los boletos o si puede obtener un precio favorable por los mismos. La entidad también establece el precio que sus clientes pagarán por los boletos.

Ejemplo 11—Arreglo de la entrega de bienes o servicios (la entidad actúa como agente)

- A85 La entidad vende vales que dan derecho a los clientes a comidas futuras en ciertos restaurantes. ~~Estos vales se venden por la entidad y el~~ El precio de venta de los vales ~~mismos~~ provee al cliente un descuento importante comparado con los precios de venta normales de las comidas (por ejemplo, un descuento del 50%). La entidad no adquiere o se compromete a comprar los vales por anticipado a la venta del vale a un cliente, sino que los adquiere sólo a solicitud de los clientes. La entidad vende los vales a través de su sitio web y los vales no son reembolsables.
- A86 Conjuntamente, la entidad y los restaurantes establecen los precios a los cuales se venderán los vales a los clientes. Según los términos de sus contratos con los restaurantes, la entidad tiene derecho al 30% del precio de venta cuando vende los vales y no tiene riesgo de crédito porque los clientes pagan los vales al comprarlos.
- A89 Un cliente obtiene un vale para el restaurante que ha elegido. La entidad no se encarga de que los restaurantes proporcionen comidas a los clientes en nombre de la entidad como se describe en el indicador a) del párrafo 42.4.12 de esta NIF. Por ello, la entidad observa que el bien o servicio especificado a proporcionar al cliente es el derecho a una comida (en forma de vale) en un restaurante o restaurantes especificados, que el cliente puede usar por sí mismo o transferir a otra persona. La entidad también observa que no se tiene ningún otro compromiso con el cliente.
- A90 La entidad concluye que no controla el vale (derecho a la comida) en ningún momento antes de que el derecho se transfiera al cliente. Para alcanzar esta conclusión la entidad considera principalmente los siguientes aspectos:
- a) los vales se ~~crean~~ generan sólo en el momento en que el control sobre los mismos se transfiere a los clientes y, por ello, no existen antes de la transferencia. Por ello, la entidad no tiene en ningún momento la capacidad de dirigir el uso de los vales, u obtener sustancialmente todos los beneficios restantes de los vales, antes de transferirlos a los clientes; y
 - b) la entidad no compra ni se compromete a comprar vales antes de que se vendan a los clientes. La entidad tampoco tiene responsabilidad de aceptar devoluciones de vales. Por ello, la entidad no tiene riesgo de inventario con respecto a los vales como se describe en el indicador b) del párrafo 42.4.12 de esta NIF.
 - c) ~~la entidad no proporciona al cliente el derecho a una comida ni el contrato con un restaurante para cumplir el compromiso de la entidad de proporcionar una comida. Los~~

~~clientes obtienen los vales para comidas especificadas de restaurantes que ellos seleccionan. En otras palabras, la entidad no se encarga de que los restaurantes proporcionen un servicio de servir comidas a los clientes por cuenta de la entidad como se describe en el indicador a) del párrafo 42.4.12 de esta NIF.~~

- A91 Por lo tanto, la entidad concluye que actúa como agente en el arreglo con respecto a los vales y reconoce el ingreso por el monto neto de la contraprestación a la cual la entidad tendrá derecho a cambio de organizar con los restaurantes el suministro de vales a los clientes para las comidas de en los restaurantes, la cual es. Entonces, la comisión del 30% sobre el precio de venta de cada vale representa la contraprestación para la entidad.

Ejemplo 12—La entidad actúa como proveedor principal y como agente en el mismo contrato

- A92 Una entidad vende servicios de ~~asistencia~~ asesoría a sus clientes para la selección de ~~forma~~ eficaz de candidatos potenciales para puestos de trabajo vacantes. La misma entidad realiza varios servicios, tales como entrevistar a los candidatos y comprobar sus antecedentes. Como parte del contrato con un cliente, éste acuerda obtener una licencia de acceso a la base de datos de información de un tercero sobre candidatos potenciales. La entidad acuerda la licencia con el tercero, pero el cliente contrata directamente la base de datos con el proveedor de la licencia. La entidad cobra la licencia por cuenta del tercero proveedor de la base de datos como parte de su facturación integral al cliente. El proveedor de la base de datos establece el precio al cliente por la licencia y es responsable de proporcionar soporte técnico con la aplicación en línea y proporcionar créditos a los que el cliente puede tener derecho por inactividad del servicio u otras cuestiones técnicas.

- A96 Para alcanzar esta conclusión, la entidad considera también los indicadores del párrafo 42.4.12 de esta NIF. La entidad concluye que estos indicadores proporcionan evidencia adicional de que no controla el acceso a la base de datos antes de que se proporcione al cliente:

- a) ...
- b) la entidad no tiene riesgo de inventario porque no compra o se compromete a comprar el acceso a la base de datos antes de que el cliente contrate dicho acceso directamente con el proveedor de la base de datos, ~~ni mantiene los recursos necesarios para proporcionar el acceso a dicha base de datos;~~
- c) ...

Licencias

Ejemplo 13—Derecho de usar propiedad intelectual

- A100 La entidad evalúa la naturaleza de su compromiso a transferir la licencia de software conforme al párrafo 42.4.20 de esta NIF. En su evaluación de los criterios del párrafo 42.4.20, la entidad no considera que exista el compromiso de proveer actualizaciones del software, ~~por~~ dado que dan lugar a la transferencia del control sobre un bien o servicio

adicional al cliente (ver el párrafo 42.4.20c). La entidad también observa que no tiene obligaciones contractuales o implícitas (independientes de las actualizaciones y soporte técnico) de llevar a cabo actividades que cambiarán la funcionalidad del software durante el periodo de licencia. La entidad observa que el software tiene una funcionalidad independiente significativa y, por ello, la capacidad del cliente para obtener beneficios del software no procede sustancialmente de las actividades continuas de la entidad. La entidad, por ello, determina que el contrato no requiere, y el cliente no espera razonablemente, que la entidad lleve a cabo actividades que afecten de forma significativa al software (independientemente de las actualizaciones y soporte técnico). La entidad concluye: a) que el software con el que se relaciona la licencia tiene funcionalidad independiente significativa y no se cumplen los criterios del párrafo 42.4.20 de esta NIF; y b) La entidad concluye, además, que la naturaleza del compromiso de la entidad al transferir la licencia es proporcionar un derecho a utilizar la propiedad intelectual de la entidad como existía en un momento determinado. Consecuentemente, la entidad trata la transferencia de la licencia como una obligación a cumplir en un momento determinado.

Ejemplo 14—Derecho de usar propiedad intelectual

- A102 La entidad evalúa los bienes y servicios prometidos al cliente para determinar cuáles son separables conforme al párrafo 42.4.2 de esta NIF. La entidad concluye que su única obligación a cumplir es otorgar la licencia. La entidad determina que el plazo de la licencia (tres años), su alcance geográfico (el derecho del cliente a usar la grabación solo en México), y uso permitido definido para la grabación (en anuncios publicitarios) son todos atributos de la licencia comprometida en el contrato.
- A103 Conforme al párrafo 42.4.20, la entidad evalúa la naturaleza de su compromiso de otorgar la licencia. La entidad no tiene obligaciones contractuales o implícitas de modificar la grabación. La licencia tiene una funcionalidad independiente significativa (es decir, su capacidad de reproducirse) y, por ello, la capacidad del cliente de obtener los beneficios de la grabación no procede sustancialmente de las actividades continuas de la entidad. La entidad, por ello, determina que el contrato no requiere, y el cliente no espera razonablemente, que la entidad lleve a cabo actividades que afecten de forma significativa a la grabación objeto de licencia (es decir, no se cumple el criterio del párrafo 42.4.20a). Consecuentemente, la entidad concluye que la naturaleza de su compromiso de transferir la licencia es de proveer al cliente el derecho de usar la propiedad intelectual de la entidad tal como existe al momento de su otorgamiento. Por lo tanto, el compromiso de otorgar la licencia es una obligación a cumplir en un momento determinado. La entidad reconoce todo el ingreso en el momento en el cual el cliente puede dirigir el uso y obtener sustancialmente todos los beneficios de la propiedad intelectual bajo licencia.

Ejemplo 15—Identificación de una licencia separable

Caso A—La licencia es separable

- A107 La entidad evalúa los bienes y servicios acordados con el cliente para determinar cuáles bienes y servicios son separables y concluye que los criterios del párrafo 42.4.2 de esta NIF se cumplen para la licencia y para el servicio de fabricación. ~~Debido a que el proceso de fabricación puede proveerse por otras entidades, la~~ La entidad concluye

que:

- a) ~~que el criterio del párrafo 42.4.2a) de esta NIF se cumple porque~~ el cliente puede beneficiarse de la licencia junto con los recursos fácilmente disponibles (es decir, el servicio de producción proporcionado por el tercero);
- b) ~~y también concluye que~~ el cliente puede beneficiarse del servicio de producción junto con la licencia transferida al cliente al inicio del contrato;
- c) ~~La entidad concluye que~~ la licencia y el servicio de fabricación no son insumos para un elemento combinado de este contrato sobre la base del principio y los factores del párrafo 42.4.4 de esta NIF; Para llegar a esta conclusión, la entidad considera que
- d) el cliente podría comprar por separado la licencia sin afectar de forma significativa su capacidad de beneficiarse de la licencia; y Por ello, se cumple el criterio del párrafo 42.4.2a). La entidad determina también que
- e) la licencia es identificable por separado del proceso de fabricación (es decir, se cumple el criterio del párrafo 42.4.2b). Ni la licencia, ni el servicio de producción son modificados o personalizados de forma significativa por el tercero y la entidad no se ha comprometido a proporcionar un servicio de integración significativo que transforme la licencia y el servicio de producción en un producto combinado. Aun cuando el servicio de producción depende de la licencia, la entidad podría cumplir su compromiso de transferir la licencia y el cliente podría beneficiarse de ésta, de forma independiente de este servicio. De forma análoga, el cliente adquiere por separado la licencia, sin afectar de forma significativa al compromiso de la entidad de producir el equipo. Por ello, aunque el servicio de fabricación depende necesariamente en este contrato de la licencia (es decir, la entidad no proporcionaría el servicio de fabricación sin que el cliente haya obtenido la licencia), la licencia y el servicio de fabricación no se afectan significativamente el uno al otro.

A107a Consecuentemente, la entidad concluye que su compromiso de otorgar la licencia y de proporcionar los servicios de fabricación son separables y la entidad tiene dos obligaciones a cumplir:

- a) la licencia de derechos de patente; y
- b) los servicios de fabricación.

A108 Conforme al párrafo 42.4.20 de esta NIF, la entidad evalúa la naturaleza de su compromiso de otorgar la licencia. El equipo es un producto maduro (es decir, actualmente se encuentra en producción y se ha vendido por varios años). Para estos tipos de productos maduros, las prácticas de negocios de la entidad no incluyen actividades especiales para conservar la marca en el mercado. El diseño del equipo tiene una funcionalidad independiente significativa y, por ello, la capacidad del cliente de obtener obtiene una parte sustancial de los beneficios del diseño del equipo de esa funcionalidad, en lugar no procede sustancialmente de las actividades continuas de la entidad. ~~Consecuentemente, la~~ La entidad concluye que no se cumplen los criterios del párrafo 42.4.20 porque el contrato no requiere, y el cliente no espera razonablemente, que la

entidad lleve a cabo actividades que afectan de forma significativa la propiedad intelectual a la cual el cliente tiene derecho. En su evaluación de los criterios del párrafo 42.4.20, la entidad no considera la obligación a cumplir separada de proveer los servicios de fabricación. Consecuentemente, la naturaleza del compromiso de transferir la licencia es de proveer un derecho de uso de la propiedad intelectual en la forma y con la funcionalidad que tenga al momento del otorgamiento. Por lo tanto, la entidad trata la licencia como una obligación a cumplir a satisfacer en un momento determinado y no a lo largo del tiempo.

Ejemplo 16—Derechos de franquicia

Identificación de obligaciones a cumplir

A115 La entidad determina que tiene dos compromisos de transferir el control sobre bienes o servicios: uno de otorgar una licencia y otro de transferir el control sobre equipo. Adicionalmente, la entidad concluye que éstos son separables, debido a que el cliente puede beneficiarse de cada compromiso por sí solo o junto con otros recursos que están disponibles de inmediato (ver el párrafo 42.4.2a) de esta NIF). Es decir, el cliente puede beneficiarse de la licencia junto con el equipo que se entrega antes de la apertura de la franquicia y el equipo puede usarse en la franquicia o venderse por un monto ~~distinto de~~ mayor a su valor de desecho. La entidad también determina que el compromiso de otorgar la licencia de franquicia y de transferir el equipo son identificables por separado, de acuerdo con el criterio del párrafo 42.4.2b) de esta NIF.

A115a La entidad concluye que la licencia y el equipo no son insumos de un elemento combinado (es decir, no representan un compromiso único con el cliente). Para sustentar esta conclusión, la entidad considera que no se ha comprometido a proveer está proporcionando un servicio de integración significativo que transforme la licencia y el equipo en un producto combinado; es decir, ni la licencia ni el equipo se modifican o personalizan de forma significativa entre ellos. Además, la entidad podría cumplir el compromiso de forma independiente por cada uno. Si el cliente decidiera no comprar el equipo, no afectaría de forma significativa al compromiso de la entidad de conceder la licencia al cliente. De forma análoga, si el cliente adquiere la licencia por separado, no afectaría de forma significativa al compromiso de la entidad de transferir el control sobre el equipo. Consecuentemente, la entidad tiene dos obligaciones a cumplir:

- a) la licencia de franquicia; y
- b) el equipo.

Asignación del precio de la transacción

A116 La entidad determina que el precio de la transacción incluye una contraprestación fija de \$150,000 y otra contraprestación variable (5% de las ventas del cliente). El precio de venta independiente del equipo es de \$150,000 y la entidad otorga licencias de franquicias con regularidad a cambio del 5% de las ventas del cliente.

A117 La entidad aplica el párrafo 44.6.2 de esta NIF para determinar si toda la contraprestación variable debería asignarse a la obligación a cumplir de transferir la licencia de franquicia y

concluye que toda la contraprestación variable debe asignarse a la misma, porque se relaciona exclusivamente al compromiso de la entidad de otorgarla. Adicionalmente, la entidad observa que la asignación de los \$150,000 al equipo y la regalía basada en ventas a la licencia de franquicia sería consistente con una asignación basada en los precios de venta independientes de la entidad en contratos similares. ~~En otras palabras, el precio de venta independiente del equipo es de \$150,000, y la entidad regularmente otorga licencias de franquicia a cambio del 5% de las ventas mensuales del cliente.~~ Consecuentemente, la entidad concluye que toda la contraprestación variable debería asignarse a la obligación a cumplir de otorgar la licencia de franquicia.

Orientación de aplicación para licencias

- A120 La entidad también concluye que debido a que la contraprestación está en la forma de una regalía basada en ventas, que se relacionan de forma específica con la licencia de franquicia (ver el párrafo 42.4.28), la entidad aplica el párrafo 42.4.26 y, después de la transferencia de la licencia de franquicia, la entidad reconoce los ingresos cuando ocurran las ventas mensuales del cliente porque la entidad concluye que esto describe de forma razonable el progreso de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación a cumplir de la licencia de la franquicia.

Ejemplo 17—Acceso a propiedad intelectual

- A123 La entidad evalúa la naturaleza de su compromiso de otorgar la licencia de franquicia conforme al párrafo 42.4.20 de esta NIF, considerando lo siguiente:
- a) la entidad concluye que el cliente razonablemente esperaría que la entidad llevará a cabo actividades que afectarán significativamente la propiedad intelectual (es decir, el nombre y logotipo) a la cual el cliente tiene derecho. ~~La capacidad del cliente de obtener beneficios del nombre y logotipo procede sustancialmente o depende, de las actividades esperadas de la entidad.~~ Esto es con base en las prácticas de la entidad de llevar a cabo actividades que apoyan y mantienen el valor del nombre y logo tales como continuar jugando como un equipo competitivo. La entidad determina que la capacidad del cliente de obtener beneficios del nombre y logotipo procede sustancialmente, o depende, de las actividades esperadas de la entidad. Adicionalmente, la entidad observa que debido a que una porción de su compensación depende del éxito del cliente (por la regalía basada en ventas), la entidad comparte un interés económico con el cliente que indica que el cliente esperará que la entidad llevará a cabo dichas actividades para maximizar las utilidades del cliente.

b) ...

- A125 La entidad aplica los párrafos 45.10.1 al 45.10.13 de esta NIF para establecer un método que le permita determinar el avance que representa ~~el su cumplimiento de la entidad para la contraprestación fija.~~ En este caso, la entidad concluye que un método basado en el tiempo sería la medida más apropiada para determinar el avance hacia la satisfacción completa de la obligación a cumplir correspondiente a la contraprestación fija. Para la contraprestación basada en ventas, se aplica el párrafo 42.4.26 porque la regalía basada en ventas se relaciona sólo con la licencia que es la única obligación a cumplir del contrato.; ~~por ende, la entidad reconoce los~~ La entidad concluye que el reconocimiento de

los \$2 millones de contraprestación fija como ingresos de forma proporcional a lo largo del tiempo, más el reconocimiento de la regalía como ingresos cuando ocurren las ventas del cliente de sus los productos, del cliente usando el nombre o logotipo del equipo describe de forma razonable el progreso de la entidad hacia la completa satisfacción de la obligación a cumplir de la licencia.

Garantías

Ejemplo 25—Garantías

- A161 ~~El producto es separable porque cumple los dos criterios del párrafo 42.4.2 de esta NIF. El producto y los servicios de entrenamiento pueden cada uno ser separables conforme a los párrafos 42.4.2a) y 42.4.3 porque el cliente puede beneficiarse del producto por sí solo sin recibir los servicios de entrenamiento y puede beneficiarse de los servicios de entrenamiento junto con el producto que ya ha sido transferido por la entidad. La entidad vende con regularidad el producto de forma separada sin proveer los servicios de entrenamiento. Además, el producto es separable dentro del contexto del contrato conforme a los párrafos 42.4.2b) y 42.4.4 porque el compromiso de la entidad de transferir el control sobre el producto es identificable por separado de otros compromisos del contrato.~~
- A162 ~~Además, los servicios de entrenamiento son separables porque cumplen los dos criterios del párrafo 42.4.2. Estos pueden ser separables conforme a los párrafos 42.4.4a) y 42.4.3 porque el cliente puede beneficiarse de ellos junto con el producto que ya ha sido proporcionado por la entidad. Además, los servicios de entrenamiento son separables dentro del contexto del contrato. La entidad evalúa a continuación si sus compromisos de transferir el producto y proporcionar servicios de entrenamiento son identificables por separado conforme a los párrafos 42.4.2b) y 42.4.4 porque el compromiso de la entidad de transferirlos es identificable por separado de otros compromisos del contrato. La entidad no proporciona un servicio importante de integración de los servicios de entrenamiento con el producto [véase el párrafo 42.4.4a)]. Estos no se modifican o personalizan mutuamente de forma significativa por el producto (véase el párrafo 42.4.4b)). El producto y los servicios de entrenamiento no son altamente interdependientes o altamente interrelacionados con el producto (véase el párrafo 42.4.4c)). La entidad podría cumplir su compromiso de transferir el producto de forma independiente de sus esfuerzos por proporcionar posteriormente los servicios de entrenamiento, y podría proporcionar servicios de entrenamiento a cualquier cliente que hubiera adquirido anteriormente su producto. Por consiguiente, la entidad concluye que su compromiso de transferir el producto y su compromiso de proporcionar servicios de entrenamiento no son insumos de un elemento combinado y, por ello, son cada uno identificables por separado.~~
- A163 El producto y los servicios de entrenamiento son separables el uno del otro conforme al párrafo 42.4.2 y, por ello, dan lugar a dos obligaciones a cumplir separadas.

Aclaraciones a la NIF D-2, Costos por contratos con clientes

Las aclaraciones a la NIF D-2 incluyen las siguientes modificaciones:

- 30.1** Los términos que se listan a continuación se utilizan en esta NIF con los significados que se especifican:
- i) *cliente* – una parte que ha contratado a una entidad para obtener bienes o servicios (o una combinación de bienes y servicios) que provienen de las actividades principales de una entidad ésta a cambio de una contraprestación;
 - j) ...
- 80.4** Si una entidad opta por aplicar esta NIF de forma retrospectiva, conforme al párrafo 80.2b), debe reconocer el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta NIF como un ajuste al saldo inicial de las utilidades acumuladas del periodo de reporte anual que incluya la fecha de aplicación inicial. Según este método de transición, una entidad ~~debe~~ puede aplicar esta NIF de forma retrospectiva sólo a contratos que no estén terminados o modificados en la fecha de aplicación inicial (por ejemplo, 1 de enero de 2018 para una entidad con cierre anual del 31 de diciembre).

**Consejo Emisor del CINIF que aprobó la emisión de las
Aclaraciones a las NIF D-1 y D-2**

Estas Aclaraciones a las Normas de Información Financiera D-1 y D-2 fueron aprobadas por unanimidad por el Consejo Emisor del CINIF que está integrado por:

Presidente: C.P.C. Felipe Pérez Cervantes

Investigadores: C.P.C. William A. Biese Decker
C.P.C. Luis Antonio Cortés Moreno
C.P.C. Elsa Beatriz García Bojorges
C.P.C. Juan Mauricio Gras Gas