



Comisión de Normas Internacionales
de Auditoría y de Información Financiera

NIF D-1 Valuación, presentación y revelación de los Ingresos por contratos con clientes

L.C.P., M.D.F. y M.S.S.
Gerardo Ernesto
Martínez Chávez
Presidente Consejo
Directivo

C.P.C. Fernando
Santana Ballesteros
Vicepresidente
General

C.P.C., M.I. y Abogado
Felipe de Jesús Arias
Rivas
Vicepresidente de
Calidad

C.P.C. y M.I. Javier
Pérez López Vicepresidente
de Asuntos Fiscales

“Por una contaduría
Pública con Excelencia
y Nacionalista”



FNAMCP

ccpudg@ccpudg.org.mx
www.ccpudg.org.mx



INTRODUCCIÓN:

Uno de los aspectos relevantes a considerar en cualquier entidad económica, son los ingresos, ya que estos representan el principal aditivo para que esa maquinaria llamada empresa continúe como negocio en marcha

Dicho lo anterior, es necesario el correcto reconocimiento, presentación y revelación en los estados financieros, con lo cual, podrán realizar una correcta toma de decisiones los usuarios de la información financiera.

En la normatividad mexicana existía un vacío en el tema de Ingresos por contratos con clientes, por lo cual, desde el año 1995, supletoriamente se aplicaba la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias*, sin embargo esta no contemplaba los últimos cambios en el ámbito contable internacional, razón por la cual se origina la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, la cual entró en vigor a partir del 2018 en sustitución de la NIC 18. Ese mismo año el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF), emitió la Norma de Información Financiera NIF D-1 *Ingresos por contratos con clientes* para la rápida y mejor comprensión de la NIIF 15 por ser totalmente convergente con esta.

MARCO CONCEPTUAL:

Normas de Información Financiera (NIF) D-1

DESARROLLO:

El objetivo de la NIF D-1 es establecer las normas para la valuación, presentación y revelación de los ingresos que surgen de contratos con clientes en los estados financieros de una entidad económica.

El principio básico de esta NIF es que una entidad debe reconocer los ingresos que representan la transferencia del control sobre los bienes o servicios acordados con los clientes por un monto que refleje la contraprestación a que una entidad considera tener derecho, a cambio de dichos bienes o servicios.

Este principio básico puede reconocerse mediante la aplicación de los siguientes pasos:

PASO 1: Identificar el contrato (o contratos) con el cliente.

PASO 2: Identificar las obligaciones a cumplir con el contrato.

PASO 3: Determinar el precio de la transacción.

PASO 4: Asignar el precio de la transacción entre las obligaciones a cumplir del contrato.

PASO 5: Reconocer el ingreso cuando (o a medida que) la entidad satisface una obligación a cumplir.

En algunas situaciones, tal como ventas al menudeo o al contado, estos 5 pasos pueden ocurrir de manera simultánea.

IDENTIFICACION DEL CONTRATO (O CONTRATOS) CON EL CLIENTE

Se debe aplicar esta NIF, siempre y cuando se cumplan todos los criterios siguientes:

- a) Las partes del contrato lo han aprobado y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones;
- b) Se puedan identificar los derechos de cada parte con respecto de los bienes o servicios a transferir;
- c) Se puedan identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir;
- d) El contrato tiene sustancia económica, y
- e) Es probable que se cobre el monto de la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente. Se debe considerar solo la capacidad del cliente y el compromiso que se tenga de pagar esa contraprestación a su vencimiento.

La exigibilidad de los derechos y obligaciones de un contrato es una cuestión legal, estos pueden ser escritos o verbales. Las prácticas y formas para celebrar contratos con clientes pueden variar, dependiendo del tipo de cliente, la naturaleza de los bienes o los servicios acordados. Cada entidad deberá considerar esas prácticas para determinar si un acuerdo con un cliente crea derechos y obligaciones exigibles y cuando los crea.

Los lineamientos de esta NIF deben aplicarse al periodo contractual en el que las partes del contrato tienen derechos y obligaciones presentes exigibles, algunos pueden no tener una duración fija, pueden rescindirse o modificarse por diversas razones e incluso algunos otros renovarse de manera automática de forma periódica cuando se pacte en el contrato.

Para la aplicación de esta NIF, un contrato no existe si cada parte del contrato tiene el derecho unilateral de terminarlo (rescindirlo) sin compensar a la otra parte (o partes), y se cumplen los dos criterios siguientes:

- a) La entidad no ha transferido todavía ningún bien o servicio al cliente; y
- b) La entidad no ha recibido, y todavía no tiene derecho a recibir, contraprestación alguna a cambio de los bienes o servicios acordados.

Si al celebrarse un contrato con un cliente, éste cumple los criterios antes mencionados, la entidad no debe evaluar nuevamente el cumplimiento a menos que exista una indicación de un cambio significativo en los hechos y circunstancias. Si por ejemplo la capacidad del pago de la contraprestación del cliente se ve deteriorada en forma significativa, se tendrá que evaluar de nuevo la probabilidad de cobrar dicha contraprestación a que se tiene derecho a cambio de los bienes y servicios pendientes de transferir al cliente, para reconsiderar si debe o no reconocerse el ingreso.

Si el contrato no cumple estos criterios, la entidad debe evaluar si estos se cumplen con posterioridad.

Si el contrato con el cliente no cumple con todos los criterios, y una entidad recibe la contraprestación, dicha entidad debe reconocerla como ingreso solo hasta que haya ocurrido alguno de los sucesos siguientes:

- a) la entidad no tiene obligaciones pendientes de transferir el control sobre bienes o servicios al cliente y toda, o sustancialmente toda, la contraprestación acordada con el cliente se ha recibido y no es reembolsable; o
- b) se ha terminado el contrato y la contraprestación recibida del cliente no es reembolsable.

Una entidad debe reconocer la contraprestación recibida de un cliente como pasivo hasta que ocurra uno de los sucesos mencionados en el párrafo anterior, o hasta que posteriormente se cumplan los criterios arriba mencionados. Dependiendo de los hechos y circunstancias relacionados con el contrato, el pasivo reconocido representa la obligación de la entidad de transferir el control sobre bienes o servicios en el futuro o de reembolsar la contraprestación recibida. En cualquier caso, el pasivo debe valuarse por el monto de la contraprestación recibida del cliente.

Combinación de contratos:

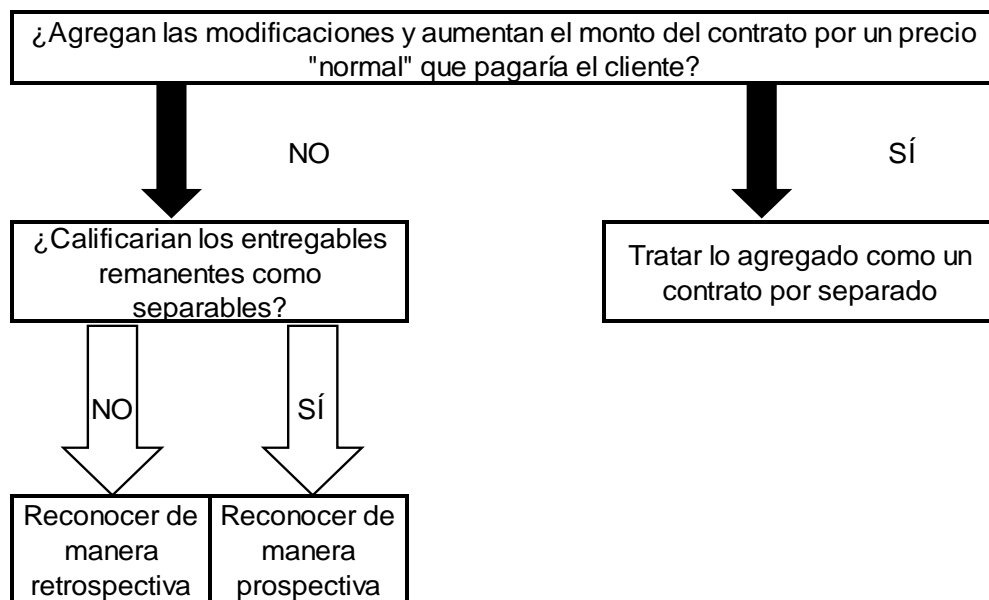
Una entidad debe combinar dos o más contratos celebrados aproximadamente al mismo tiempo con el mismo cliente (o con partes relacionadas del cliente) y debe tratar los contratos como uno solo, si se cumplen uno o más de los siguientes criterios:

- a) los contratos se negocian como un paquete con un objetivo comercial único;
- b) el monto de la contraprestación a recibir en un contrato depende del precio y/o cumplimiento del otro contrato; o
- c) los bienes o servicios acordados en los contratos son una sola obligación a cumplir de conformidad con la sección de "obligaciones a cumplir".

Modificación de contratos:

La modificación de un contrato obedece a un cambio en su alcance o en su precio (o en ambos) que se aprueba por las partes y les crea nuevos derechos y obligaciones exigibles o cambios en los ya existentes. Este puede ser aprobado por escrito, verbal, o de forma implícita por la práctica de los negocios. Se debe seguir aplicando esta NIF al contrato existente hasta que la modificación propuesta sea aprobada, tomando en cuenta cualquier cambio en el precio de la transacción.

Una entidad debe reconocer una modificación a un contrato como sigue¹:



¹ (CINIF, 2022)

IDENTIFICACION DE LAS OBLIGACIONES A CUMPLIR

Esta NIF, establece que una obligación por cumplir es un compromiso de transferir al cliente, ya sea un bien o servicio que es separable o una serie de ellos que son esencialmente iguales, y que tienen un mismo patrón de transferencia. De conformidad con los compromisos en contratos con clientes de esta NIF, en una transacción existe diversas obligaciones por cumplir; sin embargo, en un contrato puede existir compromisos explícitos e implícitos, si los compromisos crean una expectativa válida para el cliente de transferir el control de un bien o servicio será una obligación por cumplir.

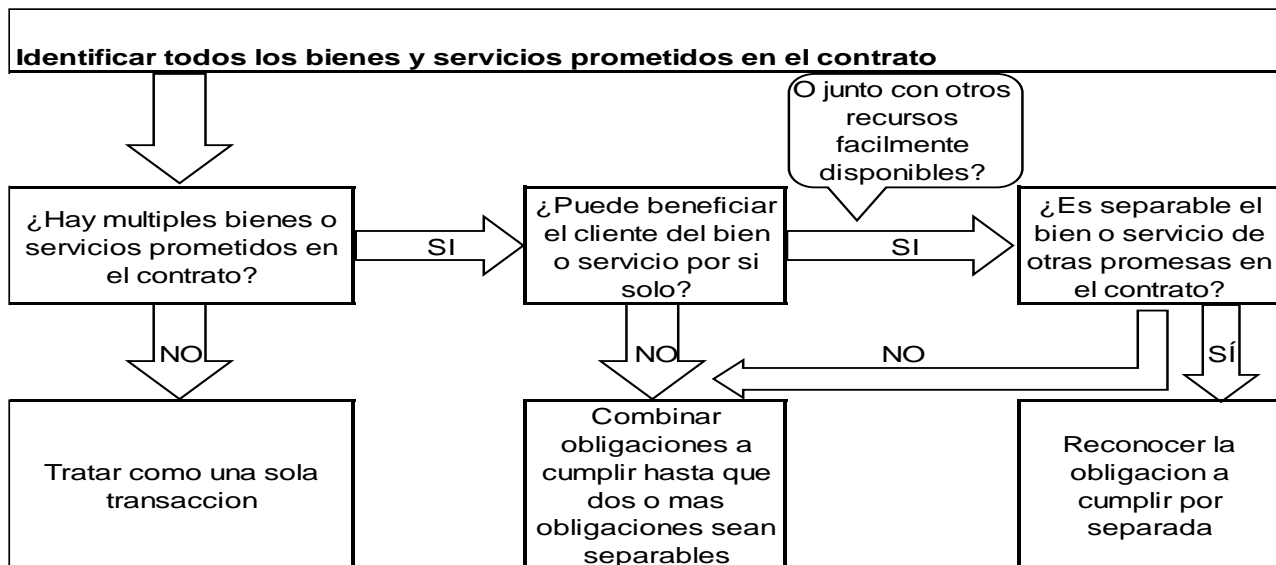
Las tareas administrativas que no transfieren control alguno a medida que se realiza, no llega a ser una obligación por cumplir.

Se puede deducir que un compromiso es una actividad de hacer algo para el cliente, si existe una expectativa de transferencia se convertirá en obligación por cumplir y posteriormente un ingreso, de lo contrario será un gasto. (Comision de Normas de Informacion Financiera del Instituto Mexicano de Contadores Publicos A.C., 2022)

Ejemplos de compromisos y obligaciones por cumplir. Se consideran ventas en efectivo y en casos de venta de bienes estos han sido entregados².

DESCRIPCION	EXPECTATIVA DE TRANSFERENCIA	OBLIGACION A CUMPLIR	INGRESO	PASIVO DEL CONTRATO	GASTO
VENTA DE UN BIEN	SI	SI	SI	NO	NO
INSTALACION DE UN SISTEMA	SI	SI	NO	SI	NO
CREACION O MEJORA DE UN BIEN DE LARGO PLAZO	SI	SI	NO	SI	NO
DESAYUNO DE RECEPCION O ENTREGA DE BEBIDAS	NO	NO	NO	NO	SI
SERVICIOS ADMINISTRATIVOS PARA REALIZAR LA VENTA DE UN PRODUCTO	NO	NO	NO	NO	SI

Identificación de obligaciones a cumplir separables³



² (Comision de Normas de Informacion Financiera del Instituto Mexicano de Contadores Publicos A.C., 2022)

³ (CINIF, 2022)

DETERMINACION DEL PRECIO DE LA TRANSACCION

Una entidad debe considerar los términos del contrato y sus prácticas de negocios para determinar el precio de la transacción. El precio de la transacción es el importe de la contraprestación al que la entidad considera tener derecho a cambio de transferir el control sobre los bienes o servicios acordados con el cliente, excluyendo los importes cobrados por cuenta de terceros (por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas). La contraprestación que se establece en un contrato puede incluir montos fijos, montos variables, o ambos.

La naturaleza, oportunidad y monto de la contraprestación que se ha acordado con el cliente afecta a la estimación del precio de la transacción. Al determinar el precio de la transacción, una entidad debe considerar los efectos de todos los siguientes aspectos:

- a) la contraprestación variable
 - i) Valor esperado
 - ii) Monto más probable
- b) la restricción para estimar el monto de la contraprestación variable
- c) la estimación de financiamiento en el contrato
- d) las contraprestaciones distintas al efectivo
- e) alguna contraprestación por pagar a un cliente

ASIGNACION DEL PRECIO DE LA TRANSACCION ENTRE LAS OBLIGACIONES A CUMPLIR

La entidad debe asignar el precio de la transacción a cada obligación a cumplir (a cada bien o servicio que sea separable) por un monto que represente la parte de la contraprestación a la cual la entidad considera tener derecho a cambio de transferir el control sobre cada uno de los bienes o servicios acordados con el cliente.

Para cumplir el objetivo de la asignación, una entidad debe distribuir el precio de la transacción a cada obligación a cumplir identificada en el contrato basándose en su precio relativo de venta independiente.

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

- a) enfoque de evaluación del mercado ajustado
- b) enfoque del costo esperado más un margen
- c) enfoque residual
 - i) la entidad vende el bien o servicio a clientes dentro de un rango amplio de montos, siendo el precio de venta altamente variable, por lo que no puede identificarse un precio de venta independiente representativo que proceda de transacciones pasadas u otra evidencia observable; o
 - ii) la entidad no ha establecido todavía un precio para ese bien o servicio y éste no ha sido previamente vendido de forma independiente.

RECONOCIMIENTO DEL INGRESO

Una entidad debe reconocer los ingresos cuando (o a medida que) satisfaga una obligación a cumplir mediante la transferencia del control sobre los bienes o servicios acordados al cliente.

El reconocimiento del ingreso se debe realizar por cada obligación a cumplir identificada en el contrato, lo que significa que una entidad debe determinar al inicio del contrato, si satisface la obligación a cumplir en un momento determinado o a lo largo del tiempo.

Obligaciones a cumplir a satisfacer en un momento determinado.

Una entidad puede satisfacer una obligación a cumplir en un momento determinado. Para identificar el momento en que un cliente obtiene el control sobre un activo y la entidad satisface una obligación a cumplir

la entidad debe considerar los requerimientos de control sobre un activo. Además, una entidad debe considerar los indicadores de la transferencia del control, que incluyen, pero no se limitan a los siguientes:

- a) La entidad tiene un derecho presente al cobro, lo que daría pie a que el comprador pueda dirigir el uso del activo.
- b) El cliente tiene la propiedad legal del activo por lo que puede obtener los beneficios económicos y restringir el acceso de los beneficios. Las ventas con derecho de dominio, figura que se utiliza para cubrir el incumplimiento del cliente, no deben ser consideradas.
- c) La entidad ha transferido la posesión física, esto pudiera indicar que el cliente puede dirigir el uso del activo y obtener los beneficios, sin embargo, la posesión física puede no coincidir con el control sobre un activo.
- d) El cliente tiene los riesgos y beneficios significativos de la propiedad del activo.
- e) El cliente ha aceptado el activo

Obligaciones a cumplir a satisfacer a lo largo del tiempo

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

- a) el cliente recibe y consume simultáneamente los beneficios a medida que la entidad los proporciona;
- b) el cumplimiento por la entidad crea o mejora un activo que el cliente controla a medida que se crea o mejora el activo; o
- c) el cumplimiento de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad y la entidad tiene un derecho exigible al cobro por el cumplimiento que se haya logrado hasta la fecha.

Determinación del avance hacia la satisfacción completa de una obligación a cumplir

Para cada obligación a cumplir a satisfacer a lo largo del tiempo, una entidad debe reconocer los ingresos a lo largo del tiempo evaluando el avance hacia la satisfacción completa de esa obligación. El objetivo al determinar el avance es mostrar el cumplimiento de una entidad al transferir el control sobre los bienes o servicios prometidos.

Los métodos apropiados para determinar el avance incluyen métodos de salida y de entrada.

Al aplicar un método para determinar el avance, una entidad debe excluir aquellos bienes o servicios cuyo control no fue transferido al cliente, y al determinar el avance, una entidad sólo debe incluir los bienes o servicios cuyo control sí fue transferido al satisfacer la obligación a cumplir.

- a) métodos de salida (bienes o servicios transferidos); y
- b) métodos de entrada (costos incurridos)

NORMAS DE PRESENTACION

Una entidad debe presentar los derechos incondicionales a recibir la contraprestación por la satisfacción de una obligación a cumplir como una cuenta por cobrar. Cuando una entidad tiene el derecho a una contraprestación a cambio de la satisfacción de una obligación a cumplir que está condicionado por algo distinto al paso del tiempo, la entidad tiene una cuenta por cobrar condicionada, la cual debe presentarse por separado en el estado de situación financiera.

Cuando una entidad tiene una obligación con un cliente de transferir, o estar dispuesta a transferir, el control sobre bienes o servicios en el futuro, que surge de un derecho incondicional de cobro, debe presentar los efectos correspondientes en el estado de situación financiera como un pasivo del contrato en tanto el cliente no pague el derecho incondicional, o un anticipo del cliente cuando se reciba el pago.

Una entidad debe presentar los ingresos por los contratos con clientes como la principal fuente de ingresos para la entidad, de acuerdo con lo establecido en la NIF B-3, *Estado de resultado integral*.

NORMAS DE REVELACION

Contratos con clientes

Una entidad debe revelar los siguientes montos del periodo, a menos que se presenten por separado en el estado de resultado integral:

- a) ingresos por los contratos con clientes por separado de los ingresos de otras fuentes; y
- b) cualquier pérdida por deterioro reconocida sobre cualquier cuenta por cobrar o cuenta por cobrar condicionada, la cual debe presentarse por separado de pérdidas por deterioro en otros contratos.

Las entidades deben revelar, además:

- Saldos de los contratos.
- Obligaciones a cumplir en contratos con clientes.
- Juicios y cambios realizados en la aplicación de esta NIF, que afecten de forma significativa la determinación del monto y momento de reconocimiento del ingreso.
- Debe revelar los métodos utilizados para reconocer los ingresos, para obligaciones a cumplir que una entidad satisface a lo largo del tiempo.
- Revelaciones específicas para entidades publicas
- Categorías de ingresos
- Asignación del precio de la transacción entre las obligaciones a cumplir pendientes
- Determinación del momento de satisfacción de obligaciones a cumplir
- Determinación del precio de la transacción asignado a las diversas obligaciones a cumplir
- Soluciones prácticas.

CONCLUSION:

Los ingresos al ser uno de los elementos base en una entidad, es necesario cumplir con los requisitos establecidos en la NIF D-1 como lo son su reconocimiento, valuación, presentación y revelación, para permitir que la entidad refleje los derechos y obligaciones que emanan de los contratos celebrados con cada uno de sus clientes en los estados financieros.

Además, debemos considerar que las operaciones pueden ser de contado o crédito y ambas deben cumplir con dichas reglas, aunque algunas de ellas, se pueden presentar de forma simultánea como, por ejemplo: si la transacción es de contado.

Sin embargo, cuando en el contrato se establece que la operación será a crédito y en algunos casos con condiciones suspensivas, habrá que cumplir con cada uno de los pasos como son la identificación del contrato (o contratos) con el cliente, la identificación de las obligaciones a cumplir, determinar el precio de la transacción, para entonces reconocer correctamente el ingreso derivado del contrato y que este registrado en la contabilidad de acuerdo a las normas de presentación y revelación.

ACLARACIÓN:

El comité del presente estudio corresponde ilustrativamente a la opinión de quien elabora este boletín como a la opinión de los miembros de la Comisión Normas Internacionales de Auditoría y de Información Financiera del Colegio de Contadores Públicos Universidad de Guadalajara, A.C. y su objetivo es única y exclusivamente el dar a conocer al lector dicha opinión, sin que ella se pretenda orientar, influir o bien coadyuvar en forma alguna con el interés particular del interesado.

ELABORADO POR LA COMISIÓN:

PRESIDENTE:	C.P.C Y M.I JUAN ANTONIO AGUIRRE BRIZUELA
VICEPRESIDENTE:	C.P.C. Y M.I. JAVIER PEREZ LÓPEZ
SECRETARIO:	L.C.P. Y M.I. RAÚL ÁLVAREZ LARIOS
	C.P.C Y M.I HORACIO EUDAVE ROBLES

Usted puede consultar éste y otros boletines en: <https://ccpudg.org.mx/servicios/boletines-nif/>