

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N°18  
INGRESOS POR ACTIVIDADES ORDINARIAS**

| <b>Índice</b>                                      | <b>Párrafo</b> |
|--|----------------|
| OBJETIVO   |                |
| ALCANCE  | 1-6            |
| DEFINICIONES                                       | 7-8            |
| MEDICIÓN DE LOS INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS | 9-12           |
| RECONOCIMIENTO DE LA TRANSACCIÓN                   | 13             |
| VENTA DE BIENES                                    | 14-19          |
| PRESTACIÓN DE SERVICIOS                            | 20-28          |
| INTERESES, REGALÍAS Y DIVIDENDOS                   | 29-34          |
| INFORMACIÓN A REVELAR                              | 35-36          |
| FECHA DE VIGENCIA                                  | 37             |
| APÉNDICE   |                |

## Objetivo

---

Los ingresos son definidos, en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros, como incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de los activos, o bien como disminuciones de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de la entidad. El concepto de ingreso comprende los ingresos de actividades ordinarias y las extraordinarias. Los ingresos de actividades ordinarias surgen del curso de las actividades ordinarias de la entidad y adoptan una gran variedad de nombres, tales como ventas, comisiones, intereses, dividendos y regalías. El objetivo de esta norma es establecer el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias que surgen de ciertos tipos de transacciones y otros eventos.

La principal preocupación en la contabilización de ingresos de actividades ordinarias de la entidad es cuando deben ser reconocidos. El ingreso es reconocido cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad y estos beneficios puedan ser medidos con confiabilidad. Esta norma identifica las circunstancias en la cuales se cumplen estos criterios para que los ingresos de actividades ordinarias sean reconocidos. También provee guías prácticas para la aplicación de estos criterios.

## Alcance

---

- 1 **Esta norma debe ser aplicada al contabilizar ingresos procedentes de las siguientes transacciones y sucesos:**
  - (a) **La venta de productos;**
  - (b) **La prestación de servicios;**
  - (c) **El uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos.**
- 2 Eliminado.
- 3 El termino “productos” incluye tanto los producidos por la entidad para ser vendidos como los adquiridos para su reventa, tales como las mercaderías de los comercios al por menor o los terrenos u otras propiedades que se tienen para revenderlas a terceros.
- 4 La prestación de servicios implica, normalmente, la ejecución por parte de la entidad, de un conjunto de tareas acordadas en un contrato, con una duración determinada en el tiempo. Los servicios pueden prestarse en el transcurso de un único periodo o a lo largo de varios periodos contables. Algunos contratos para la prestación de servicios se relacionan directamente con contratos de construcción, por ejemplo aquellos que realizan los arquitectos o la gerencia de proyectos. Los ingresos derivados de tales contratos no son abordados en esta norma, sino que se contabilizan de acuerdo a lo que se especifica en la NIC 11 *Contratos de construcción*.
- 5 El uso, por parte de terceros, de activos de la entidad, da lugar a ingresos que adoptan la forma de:
  - (a) Intereses - Ingreso por el uso de efectivo o de otros medios equivalentes de efectivo o por el mantenimiento de deudas de terceros para con la entidad.

- (b) Regalías - Ingreso por el uso de activos a largo plazo de la entidad, tales como patentes, marcas, derechos de autor o aplicaciones informáticas; y
  - (c) Dividendos - Ingreso recibido por las distribuciones de ganancias por participación en la propiedad de otras entidades, en proporción al porcentaje que supongan sobre el capital o sobre una clase particular del mismo, excluyendo las mencionadas en el párrafo 6 inc. b).
- 6 Esta norma no trata de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de
- (a) Contratos de arrendamiento financiero (Véase NIC 17 *Arrendamientos*);
  - (b) Dividendos producto de inversiones financieras llevadas por el método de la participación (Método de valor patrimonial proporcional),(Véase la NIC 28 *Contabilización de inversiones en Entidades asociadas*);
  - (c) Contratos de seguro bajo el alcance de la NIIF 4 *Contratos de seguro*)
  - (d) Cambios en el valor razonable de activos y pasivos financieros, o productos derivados de su venta (Véase la NIC 39 *Instrumentos financieros: Reconocimiento y Medición*);
  - (e) Cambios en el valor de otros activos corrientes;
  - (f) Reconocimiento inicial y cambios en el valor razonable de los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (Véase NIC 41 *Agricultura*);
  - (g) Reconocimiento inicial de los productos agrícolas (Véase NIC 41 *Agricultura*), y
  - (h) Extracción de minerales en yacimientos.

## Definiciones

---

- 7 Los siguientes términos se emplean, en la presente norma con el significado que a continuación se especifica:

***Ingreso ordinario*** es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en el patrimonio neto, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio.

***Valor razonable*** es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o pagado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción libre.

- 8 Los ingresos ordinarios comprenden solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir, por parte de la entidad, por cuenta propia. Las cantidades recibidas por cuenta de terceros, tales como impuestos sobre las ventas, sobre productos o servicios o sobre el valor agregado, no constituyen entradas de beneficios económicos para la entidad y no producen aumentos en su patrimonio neto. Por tanto, tales entradas se excluirán de los ingresos de actividades ordinarias. De la misma forma, en una relación de comisión, entre el comitente y

el comisionista, las entradas brutas de beneficios económicos del comisionista incluyen importes recibidos por cuenta del comitente, que no suponen aumentos en el patrimonio neto de la entidad, y por lo tanto no constituirán ingresos de actividades ordinarias. Sin embargo las comisiones forman parte de los ingresos de actividades ordinarias.

## Medición de los ingresos de actividades ordinarias

---

- 9 La medición de los ingresos de actividades ordinarias debe hacerse utilizando el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos.**
- 10 El importe de los ingresos de actividades ordinarias derivados de una transacción se determina, normalmente, por acuerdo entre la entidad y el vendedor o usuario del activo. Se medirán al valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la entidad pueda otorgar.
- 11 En la mayoría de los casos, la contrapartida tendrá la forma de efectivo u otros medios equivalentes al efectivo, y por tanto el ingreso se mide por la cantidad de efectivo u otros medios equivalentes, recibidos o por recibir. No obstante, cuando la entrada de efectivo u otros medios equivalentes se difiera en el tiempo, el valor razonable de la contrapartida puede ser menor que la cantidad nominal de efectivo cobrada o por cobrar. Por ejemplo, la entidad puede conceder al cliente un crédito sin intereses o acordar la recepción de un efecto comercial, cargando una tasa de interés menor que la del mercado, como contrapartida de la venta de bienes. Cuando el acuerdo constituye efectivamente una transacción financiera, el valor razonable de la contrapartida se determinará por medio del descuento de todos los cobros futuros, utilizando una tasa de interés imputada para la actualización. La tasa de interés imputada a la operación será, de entre las dos siguientes, la que mejor se pueda determinar:
- (a) La tasa vigente para un instrumento similar cuya calificación crediticia sea parecida a la que tiene el cliente que lo acepta.
  - (b) La tasa de interés que iguala el nominal del instrumento utilizado, debidamente descontado, al precio al contado de los bienes o servicios vendidos.

La diferencia entre el valor razonable y el importe nominal de la contrapartida se reconoce como ingreso financiero por intereses. (De acuerdo con los párrafos 29 y 30 de esta Norma, y de acuerdo con la NIC 39 *Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición*).

- 12 Cuando se intercambien o permuten bienes o servicios por otros bienes o servicios de naturaleza similar, tal cambio no se considerará como una transacción que produce ingresos de actividades ordinarias. Con frecuencia, este es el caso de mercancías como el aceite o la leche, en las que los proveedores intercambian o permutan inventarios en diversos lugares, con el fin de satisfacer pedidos en un determinado lugar. Cuando los bienes se vendan, o los servicios se presten, recibiendo en contrapartida bienes o servicios de naturaleza diferente, el intercambio se considerará como una transacción que produce ingresos de actividades ordinarias. Tales ingresos de actividades ordinarias se miden por el valor razonable de los bienes o servicios recibidos, ajustado por cualquier eventual cantidad de efectivo u otros medios equivalentes transferidos en la operación. En el caso de no poder medir con confiabilidad el valor de los bienes o servicios recibidos, los ingresos de actividades ordinarias se medirán según el valor razonable de los bienes o servicios entregados, ajustado a cualquier eventual importe de efectivo u otros medios equivalentes al efectivo transferidos en la operación.

## **Reconocimiento de la transacción**

---

- 13 Normalmente, el criterio usado para el reconocimiento de ingreso de actividades ordinarias en esta norma se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias es necesario aplicar tal criterio de reconocimiento, por separado, a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar el fondo económico de la operación. Por ejemplo, cuando el precio de venta de un producto incluye una cantidad identificable a cambio de algún servicio futuro, tal importe se diferirá y reconocerá como ingreso en el intervalo de tiempo durante el que tal servicio será ejecutado. A la inversa, el criterio de reconocimiento será de aplicación a dos o más transacciones, conjuntamente, cuando las mismas están ligadas de manera que el efecto comercial no puede ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones. Por ejemplo, una entidad puede vender bienes y, al mismo tiempo, hacer un contrato para recomprar esos bienes más tarde, con lo que se niega el fondo económico de la operación, en cuyo caso las dos transacciones han de ser contabilizadas de forma conjunta.

## **Venta de productos o bienes**

---

- 14 **Los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de productos deben ser reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:**
- (a) La entidad ha transferido al comprador los riesgos y beneficios, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;**
  - (b) La entidad no retiene, ni continua administrando, ni ejerce control sobre los productos vendidos.**
  - (c) El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueden ser medidos confiablemente.**
  - (d) Es probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y**
  - (e) Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con confiabilidad.**
- 15 El proceso de evaluación de cuándo una entidad ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos, que implica la propiedad, requiere un examen de las circunstancias de la transacción. En la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y beneficios de 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, por el contrario, la transferencia de los riesgos y los beneficios de la propiedad tendrá lugar en un momento diferente del correspondiente a la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión de los bienes o productos.
- 16 Si la entidad retiene, de forma significativa, riesgos de la propiedad, la transacción no será una venta y por tanto no se reconocerán los ingresos ordinarios. Una entidad puede retener riesgos

significativos de diferentes formas. Ejemplos de situaciones en las que la entidad puede conservar riesgos y beneficios significativos correspondientes a la propiedad, son los siguientes:

- (a) Cuando la entidad asume obligaciones derivadas del funcionamiento insatisfactorio de los productos, que no entran en las condiciones normales de garantía;
  - (b) Cuando la recepción de los ingresos ordinarios de una determinada venta es de naturaleza contingente porque depende de la obtención, por parte del comprador, de ingresos ordinarios derivados de la venta posterior de los bienes;
  - (c) Cuando los bienes se venden junto con la instalación de los mismos y la instalación es una parte sustancial del contrato, siempre que ésta no haya sido todavía completada por parte de la entidad; y
  - (d) Cuando el comprador tiene el derecho de rescindir la operación por una razón especificada en el contrato de venta y la entidad tiene incertidumbre acerca de la probabilidad de devolución.
- 17 Si una entidad conserva sólo una parte insignificante de los riesgos y los beneficios derivados de la propiedad, la transacción es una venta y por tanto se procederá a reconocer los ingresos ordinarios. Por ejemplo, un vendedor puede retener la titularidad legal de los bienes, con el único propósito de asegurar el cobro de la deuda. En tal caso, si la entidad ha transferido todos los riesgos y beneficios significativos derivados de la propiedad, la transacción es una venta y se procede a reconocer los ingresos ordinarios derivados de la misma. Otro ejemplo de una entidad que retiene sólo una parte insignificante del riesgo que permite la propiedad, puede ser la venta al por menor, cuando se garantiza la devolución del importe si el consumidor no queda satisfecho. En tales casos, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen en el momento de la venta, siempre que el vendedor puede estimar con confiabilidad las devoluciones futuras, y reconozca una deuda por los reembolsos a efectuar, basándose en su experiencia previa o en otros factores relevantes.
- 18 Los ingresos ordinarios se reconocerán sólo cuando sea probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la entidad. En algunos casos, esto puede no ser probable hasta que se reciba la contraprestación o hasta que desaparezca una determinada incertidumbre. Por ejemplo, en una venta a un país extranjero puede existir incertidumbre sobre si el gobierno extranjero concederá permiso para que la contrapartida sea remitida. Cuando tal permiso se conceda, la incertidumbre desaparecerá y se procederá entonces al reconocimiento del ingreso. No obstante, cuando aparece una incertidumbre relacionada con el cobro de un saldo reconocido previamente entre los ingresos ordinarios, la cantidad incobrable se reconocerá como gasto y se presentará en el Estado de Ganancias y Perdidas, como una deducción al monto de los ingresos ordinarios reconocidos, en forma similar a los descuentos, rebajas y devoluciones sobre ventas, en lugar de ajustar el importe del ingreso originalmente reconocido.
- 19 Los ingresos ordinarios y los gastos, relacionados con una misma transacción o evento, se reconocerán de forma simultánea. Este proceso se conoce con el nombre de correlación de gastos e ingresos. Los gastos, junto con las garantías y otros costos a incurrir tras la entrega de los bienes o productos, podrán ser medidos con confiabilidad cuando las otras condiciones para el reconocimiento de los ingresos ordinarios hayan sido cumplidas. No obstante, los ingresos ordinarios no pueden reconocerse cuando los gastos correlacionados no puedan ser medidos con

confiabilidad; en tales casos, cualquier contraprestación ya recibida por la venta de los bienes se registrará como un pasivo.

## **Prestación de servicios**

---

- 20 Cuando el resultado de una transacción, que suponga la prestación de servicios pueda ser estimado con confiabilidad, los ingresos ordinarios asociados con la operación deben reconocerse, considerando el grado de avance de la prestación a la fecha de balance. El resultado de una transacción puede ser estimado con confiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:
- (a) el importe de los ingresos ordinarios pueda medirse confiablemente;
  - (b) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos derivados de la transacción;
  - (c) el grado de avance de la transacción, en la fecha del balance, pueda ser medido confiablemente; y
  - (d) los costos incurridos en la prestación y los costos por incurrir para completarla pueden ser estimados confiablemente;
- 21 El reconocimiento de los ingresos ordinarios por referencia al grado de avance de una transacción se denomina habitualmente con el nombre de método de grado de avance. Bajo este método, los ingresos ordinarios se reconocen en los periodos contables en los cuales tiene lugar la prestación del servicio. El reconocimiento de los ingresos ordinarios con esta base suministrará información útil sobre la medida de la actividad del servicio y su ejecución en un determinado periodo. La NIC 11, exige también la utilización de esta base de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias. Los requisitos de esa Norma son, por lo general, aplicables al reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias y gastos asociados con una operación que implique prestación de servicios.
- 22 Los ingresos ordinarios se reconocen sólo cuando es probable que la entidad reciba los beneficios económicos derivados de la transacción. No obstante, cuando surge alguna incertidumbre sobre el grado de recuperación de un saldo ya incluido entre los ingresos de ordinarios, la cantidad de incobrable o la cantidad respecto a la cual el cobro ha dejado de ser probable se procede a reconocerlo como un gasto, en lugar de ajustar el importe del ingreso originalmente reconocido.
- 23 Una entidad será, por lo general, capaz de hacer estimaciones confiables después de que ha acordado, con las otras partes de la operación, las siguientes situaciones extremas:
- (a) los derechos exigibles por cada uno de los implicados, acerca del servicio que las partes han de prestar o recibir;
  - (b) la contrapartida del intercambio; y
  - (c) la forma y los términos del pago

Normalmente, también es necesario para la entidad disponer de un sistema presupuestario financiero y un sistema de información que sean efectivos. La entidad revisará y, si es

necesario, modificará las estimaciones del ingreso por recibir a medida que el servicio se va prestando. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace de la operación de prestación no pueda ser estimado con confiabilidad.

24 El porcentaje de avance de una transacción puede determinarse mediante varios métodos. Cada entidad usa el método que mide con más confiabilidad los servicios ejecutados. Entre los métodos a emplear se encuentran, dependiendo de la naturaleza de la operación:

- (a) la inspección de los trabajos ejecutados;
- (b) servicios ejecutados a la fecha como un porcentaje de los servicios totales a ejecutarse; o
- (c) la proporción de los costos incurridos a la fecha, en relación a los costos estimados totales de la transacción.

Ni los pagos a cuenta ni los anticipos recibidos de los clientes reflejan, forzosamente el porcentaje del servicio prestado hasta la fecha.

25 A efectos prácticos, el caso de que los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos, a lo largo de un periodo de tiempo especificado, los ingresos se podrán reconocer de forma lineal a lo largo del intervalo de tiempo citado, a menos que haya evidencia de que otro método representa mejor el porcentaje de avance en cada momento. Cuando un acto específico sea mucho más significativo que el resto de los actos, el reconocimiento de los ingresos ordinarios se postergará hasta que el mismo haya sido ejecutado.

**26 Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios no pueda ser estimado de manera confiable, los ingresos ordinarios correspondientes deben ser reconocidos como tales sólo en el monto de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.**

27 Durante los primeros momentos de una transacción que implique prestación de servicios, se da a menudo el caso de que el desenlace de la misma no puede ser estimado de manera confiable. No obstante, puede ser probable que la entidad recupere los costos incurridos en la operación. En tal caso, se reconocerán los ingresos ordinarios sólo en el monto de los costos incurridos que se espere recuperar. Dado que el desenlace de la transacción no puede estimarse de manera confiable, no se reconocerá ganancia alguna procedente de la misma.

28 Cuando el resultado final de una transacción no pueda estimarse de manera confiable, y no sea probable que se recuperen tampoco los costos incurridos en la misma, no se reconocerán ingresos ordinarios, pero se procederá a reconocer los costos incurridos como gastos del periodo. Cuando desaparezcan las incertidumbres que impedían la estimación confiable del correcto desenlace del contrato, se procederá a reconocer los ingresos ordinarios derivados, pero utilizando lo previsto en el párrafo 20, en lugar de lo establecido en el párrafo 26.

## **Intereses, regalías y dividendos**

---

29 Los ingresos ordinarios derivados del uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que producen intereses, regalías y dividendos deben ser reconocidos de acuerdo con las bases establecidas en el párrafo 30, siempre que:

- (a) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y
  - (b) el importe de los ingresos ordinarios pueda ser medido de manera confiable.
- 30 Los ingresos ordinarios deben reconocerse de acuerdo con las siguientes bases:
- (a) los intereses deben reconocerse utilizando el método del tipo de interés efectivo;
  - (b) las regalías deben ser reconocidas utilizando la base de acumulación o devengado, de acuerdo con el fondo económico en que se basan; y
  - (c) los dividendos y/o participaciones deben reconocerse cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista o dueño.
- 31 (Eliminado)
- 32 Cuando se cobran los intereses de una determinada inversión y parte de los mismos se han acumulado o devengado, con anterioridad a su adquisición, se procederá a distribuir el interés total entre los periodos pre y post adquisición, procediendo a reconocer como ingresos ordinarios sólo los que corresponden al periodo posterior a la adquisición. Cuando los dividendos o utilidades de las acciones o participaciones respectivamente procedan de ganancias netas obtenidas antes de la adquisición de los títulos, tales dividendos o utilidades se deducirán del costo de las mismas. Si resultase difícil separar la parte de los dividendos o utilidades que corresponden a beneficios anteriores a la adquisición, saldo que se emplee un criterio arbitrario, se procederá a reconocer los dividendos como ingresos ordinarios del periodo, a menos que claramente representen la recuperación de una parte del costo del título.
- 33 Las regalías se consideran acumuladas o devengadas de acuerdo con los términos del acuerdo en que se basan y son reconocidas como tales con este criterio, a menos que, considerando el fondo económico de dicho acuerdo, sea más apropiado reconocer los ingresos ordinarios derivados utilizando otro criterio más sistemático y racional.
- 34 Los ingresos ordinarios se reconocen sólo cuando sea probable que la entidad obtenga los beneficios asociados con la transacción. No obstante, cuando surge algún tipo de incertidumbre acerca de los importes ya incluidos como ingresos ordinarios, el monto incobrable, o el importe de dudosa recuperabilidad, se reconoce como gasto, en lugar de ajustar los importes originalmente reconocidos como ingresos ordinarios.

### **Información a revelar**

---

#### **35 La entidad debe revelar la siguiente información en sus estados financieros**

- (a) las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos ordinarios, incluyendo los métodos utilizados para determinar el grado de avance de las operaciones de prestación de servicios;
- (b) el monto de cada categoría significativa de ingresos ordinarios, reconocida durante el periodo. Con indicación expresa de los ingresos procedentes de:

(i) venta de bienes o productos;

(ii) prestación de servicios;

(iii) intereses;

(iv) regalías;

(v) dividendos y

(c) el importe de los ingresos ordinarios producidos por intercambio de bienes o servicios incluidos en cada una de las categorías anteriores de ingresos ordinarios.

36 La entidad revelará en sus estados financieros cualquier tipo de activos contingentes y pasivos contingentes. Los activos y pasivos de tipo contingente pueden surgir de partidas tales como costos de garantías, reclamaciones, multas o pérdidas eventuales.

**Fecha de vigencia**

---

Esta norma se aplicara para los periodos anuales que comiencen en o con posterioridad al XX de XX de XXXX.

## Apéndice

*Este Apéndice no forma parte de la NIC 18. Los ejemplos se centran en aspectos particulares de una transacción, sin una discusión comprensiva de todos los factores que pudieran influir en el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias. Generalmente, en los ejemplos se asume que el importe de los ingresos de actividades ordinarias puede ser medido con confiabilidad, que es probable que la entidad consiga los beneficios económicos y que los costos incurridos y por incurrir pueden ser objeto de medición confiable.*

### Venta de bienes

---

*Las leyes de los diferentes países pueden suponer que las políticas para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias de esta norma se cumplen en momentos diferentes del tiempo. En particular, las leyes pueden fijar el momento preciso en la entidad transfiere los riesgos y beneficios que implica la propiedad. Por tanto, los ejemplos de esta sección del Apéndice deben ser entendidos en el contexto de las leyes, relativas a la venta de bienes, en el país donde tiene lugar la transacción.*

#### *1 Ventas del tipo “facturación sin entrega”, las cuales la entrega se pospone a voluntad del comprador, que sin embargo adquiere la titularidad de los bienes y acepta la facturación.*

Los ingresos de actividades ordinarias se reconocerán cuando el comprador adquiera la titularidad o propiedad, siempre que:

- (a) sea probable que se efectuará la entrega;
- (b) la partida está disponible, perfectamente 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 aplican las condiciones usuales de pago

#### *2 Ventas de bienes sujetas a condición*

##### *(a) Instalación e inspección*

Los ingresos de actividades ordinarias, normalmente, se reconocerán cuando el comprador acepta la entrega, una vez se han completado la instalación e inspección. No obstante, el ingreso derivado se reconoce inmediatamente, tras la mera aceptación del comprador, cuando:

- (i) el proceso de instalación es, por su naturaleza, simple, por ejemplo la instalación de un receptor de televisión probado en la fábrica, que sólo necesita desempaqueado y conexiones a la red y a la antena; o
- (ii) la inspección se ejecuta sólo con el propósito de determinar los precios finales del contrato, como por ejemplo en los cargamentos de mineral de hierro, azúcar o semilla de soja.

##### *(b) Aprobación, cuando el comprador ha negociado un derecho limitado de devolución.*

Si existe incertidumbre acerca de la posibilidad de devolución, los ingresos de actividades ordinarias se reconocerán cuando la remesa ha sido aceptada formalmente por el comprador, o los bienes han sido entregados y el plazo para su devolución ha transcurrido.

*(c) ventas en consignación bajo las cuales un comprador (consignatario) toma productos del vendedor para venderlos por cuenta de aquel*

El ingreso es reconocido por el vendedor cuando los productos son vendidos por el comprador a terceras personas.

*(d) ventas cobradas a la entrega*

El ingreso se reconocerá cuando los productos son vendidos por el comprador a terceras personas.

3 *Ventas con custodia, en las que los bienes se entregan sólo cuando el comprador realiza el pago final de una serie de plazos.*

El ingreso de tales ventas se reconocerá cuando los bienes sean entregados. No obstante, si la experiencia indica que la mayoría de esas 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.

4 *Órdenes cuyos pagos (totales o parciales) se reciben con anterioridad a la entrega de los bienes, de los que no se dispone todavía en existencia, por ejemplo si los bienes han de ser aún manufacturados o serán entregados directamente al consumidor por un tercero.*

Los ingresos de actividades ordinarias se reconocerán cuando los bienes se entregan efectivamente al comprador.

5 *Contratos de venta y recompra posterior (distintos de las permutas), en los cuales el vendedor simultáneamente acuerda recomprar los mismos artículos en una fecha posterior, o cuando el vendedor tiene una opción de compra sobre los bienes en poder del comprador, o el comprador tiene una opción de venta que le permite exigir la recompra de los bienes por parte del vendedor.*

Es preciso analizar las condiciones del contrato para concluir si, en el fondo económico, el vendedor ha transferido los riesgos y beneficios de la propiedad al comprador, y por tanto si se puede reconocer la venta. Cuando el vendedor retiene los riesgos y beneficios de la propiedad, incluso si la titularidad legal ha sido transferida, la transacción es una operación financiera y no dará lugar a reconocimiento de ingresos por venta. Por contratos de venta y recompra de activos financieros véase la NIC 39 *Instrumentos financieros, Reconocimiento y Medición*.

6 *Ventas a intermediarios, tales como distribuidores, concesionarios u otros para reventa*

Los ingresos de actividades ordinarias por tales ventas se reconocerán, generalmente cuando los riesgos y los beneficios de la propiedad se han transferidos. No obstante, cuando el comprador está actuando sustancialmente como un agente, la operación se tratará como si fuera una venta en consignación.

7 *Suscripciones a publicaciones y otras partidas similares*

Cuando las partidas implicadas tienen un valor similar en cada intervalo de tiempo, los ingresos de actividades ordinarias se reconocerán linealmente sobre el intervalo de tiempo que cubre la suscripción. Cuando los valores de las partidas varíen según el periodo, los ingresos de actividades ordinarias se reconocerán sobre la base del valor de las ventas de los artículos entregados, con relación al total del valor estimado de venta de todos los artículos cubiertos por la suscripción.

8 *Ventas a plazos, donde la contraprestación se recibe fraccionada en varios pagos.*

Los ingresos de actividades ordinarias imputables al precio de venta, excluyendo los intereses de la operación, se reconocerán 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, utilizando una tasa de interés imputada. El componente de interés se reconocerá a medida que se va ganando, tomando como base la proporción de tiempo transcurrido, y teniendo en cuenta la tasa de interés imputada.

9 *Venta de bienes inmuebles*

Los ingresos de actividades ordinarias se reconocerán, normalmente, cuando la titularidad legal se traspasa al comprador. No obstante, algunas jurisdicciones reconocen derechos del comprador sobre el bien incluso antes de que se traspase la propiedad, en cuyo caso los riesgos y beneficios de la propiedad han de considerarse transferidos en ese momento. En tales casos, suponiendo que al vendedor no le quedan actuaciones sustanciales para completar su compromiso, puede ser apropiado reconocer el ingreso. En otro caso, si el vendedor está obligado a realizar actuaciones sustanciales tras el traspaso de los derechos o la titularidad al comprador, el ingreso no se reconocerá hasta que tales actos se han ejecutado. Un ejemplo es el edificio u otro activo productivo cuya construcción no ha sido terminada.

En algunos casos, los bienes inmuebles pueden venderse con un cierto grado de participación continua compromiso del vendedor tras la venta, de manera que los riesgos y beneficios de la propiedad no han sido transferidos aún. Son ejemplos de estas situaciones los acuerdos de venta con recompra posterior, que incluyan opciones de venta o de compra, así como los contratos donde el vendedor garantice el rendimiento de la inversión del comprador durante un periodo de tiempo prefijado. En tales casos, la naturaleza y extensión de la participación continua del vendedor tras la venta determinará el tratamiento contable de la transacción. Puede ser contabilizada como una venta, o como una operación financiera, un arrendamiento financiero u otro acuerdo de participación en las ganancias. Si se contabiliza como una venta, la participación continua o compromiso del vendedor puede diferir el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias.

El vendedor debe, asimismo, considerar los medios de pago y la evidencia que tenga sobre el compromiso del comprador para completar la contraprestación prometida. Por ejemplo,

cuando la suma de los cobros recibidos y la entrada inicial, o los cobros periódicos realizados por el comprador, no suministran evidencia suficiente sobre el compromiso con el vendedor para completar los pagos restantes, los ingresos de actividades ordinarias se reconocerán sólo en la medida de los cobros que se han ido recibiendo.

## **Prestación de servicios**

---

### *10 Honorarios por instalaciones.*

Los honorarios por instalaciones se reconocen como ingresos de actividades ordinarias por referencia al grado de avance de la instalación, a menos que vayan asociados, como obligaciones menores, a la venta de un producto, en cuyo caso se reconocen cuando el artículo se vende.

### *11 Honorarios de servicio incluidos en el precio de los productos.*

Cuando, en el precio de venta de un producto, se incluya un importe específico por servicios subsiguientes (por ejemplo, ayuda post venta o actualizaciones en la venta de programas informáticos), tal importe se diferirá y reconocerá como ingreso 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.

### *12 Comisiones de publicidad*

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

### *13 Comisiones de agentes de seguros*

Las comisiones de agentes de seguros, ya sean recibidas o por recibir, que no precisan por parte de éstos la prestación de servicios adicionales, se reconocerán en la fecha del comienzo efectivo o la renovación de las pólizas correspondientes. No obstante, cuando es probable que el agente sea requerido para proporcionar servicios adicionales durante la vida de la póliza, la comisión, o la parte de la misma, se difiere y reconoce como ingreso a lo largo del periodo en el que la póliza está vigente.

### *14 Comisiones por servicios financieros*

El reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por comisiones derivadas de servicios financieros depende de las finalidades por las cuales se evalúan tales comisiones, así como de la base de contabilización del instrumento financiero asociado a las mismas. La descripción de las comisiones por servicios financieros puede no ser indicativa de la naturaleza y fondo económico de los servicios suministrados. Por tanto, es necesario distinguir entre las comisiones, las comisiones que se devengan a medida que se suministran los servicios y aquellas otras que se ganan tras la ejecución de un acto significativo.

*(a) Comisiones que son parte integrante del rendimiento efectivo de un instrumento financiero.*

Tales comisiones se tratarán, generalmente, como un ajuste al rendimiento efectivo, No obstante, cuando el instrumento financiero, en un momento posterior a su reconocimiento inicial, se tenga que medir según su valor razonable, las comisiones se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias en el mismo momento que el instrumento sea reconocido inicialmente.

- (i) *Comisiones de formalización, recibidas por la entidad y relacionadas con la creación o adquisición de un instrumento financiero distinto del que la NIC 39 clasifica como activo financiero a valor razonable con cambios en resultados del periodo.*

Estas comisiones pueden incluir compensación por actividades tales como la evaluación de la posición financiera del tomador del préstamo, evaluación y registro de garantías, avales u otros instrumentos de garantía negociación de las condiciones relativas al instrumento, preparación y procesamiento de documentos y cancelación de la operación. Estas comisiones son parte integrante de la actividad llevada a cabo para la generación del instrumento financiero resultante y, junto con los costos directos relacionados con el mismo, se diferirá como un ajuste en el rendimiento efectivo.

- (ii) *Comisiones de compromiso, recibidas por la entidad por conceder o comprar un préstamo cuando el compromiso se halla fuera del ámbito de la NIC 39*

Si es probable que la entidad vaya a entrar en un acuerdo específico de préstamo, la comisión recibida se considerará como compensación por la actividad llevada a cabo respecto a la adquisición de un instrumento financiero y, junto con los costos directos relacionados, se diferirá y reconocerá como un ajuste en el rendimiento efectivo. Si el compromiso espirase sin que la entidad haya concedido o comprado el préstamo, la comisión se reconocerá como ingreso en el momento que expire el periodo establecido. Los compromisos de préstamo dentro del ámbito de la NIC 39, se contabilizarán como derivados y se medirán a valor razonable.

- (iii) *Comisiones de formalización recibidas por la emisión de obligaciones medidas a arreglo amortizado*

Estas comisiones son una parte integral de la actividad llevada a cabo para la generación de la obligación. Cuando una obligación no es clasificada como “valor razonable”, las comisiones de formalización son incluidas, con la relación de costos de transacción incurridos, en el importe en libros inicial de la obligación y reconocido como un ajuste en el rendimiento efectivo. Una entidad distingue entre comisiones y costos que son parte integral del rendimiento efectivo de la obligación de las comisiones de formalización y costos de transacción relacionados con el derecho suministrar servicios, como la inversión en servicios de gestión.

- (b) *Comisiones acumuladas (o devengadas) a medida que se suministran los servicios*

- (i) *Comisiones cargadas por el servicio de préstamo.*

Las comisiones cargadas a otra entidad por el servicio de préstamo se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias a medida que los servicios se suministran.

*(ii) Comisiones de compromiso por conceder o comprar un préstamo cuando el compromiso de préstamo está fuera del ámbito de la NIC 39*

Si es improbable que se vaya a producir un acuerdo específico de préstamo y el compromiso de préstamo no está en el ámbito de la NIC 39, la comisión de compromiso es reconocida como un ingreso ordinario tomando como base la proporción de tiempo transcurrido con relación al periodo cubierto por el compromiso. Los compromisos de préstamo en el ámbito de la NIC 39 son contabilizados como derivados y se valoraran a valor razonable.

*(iii) Comisiones de gestión de las inversiones*

Comisiones cargadas por gestionar las inversiones son reconocidas como ingresos ordinarios a medida que los servicios se suministran.

Los costos incrementales que son directamente atribuibles a garantizar un contrato de gestión de inversión son reconocidos como activos si pueden ser identificados separadamente y medidos confiablemente y si es probable que sean recuperados. Como en la NIC 39, un coste incremental es uno en el que no se hubiese incurrido si la entidad no hubiese garantizado el contrato de gestión de la inversión. El activo representa el derecho contractual de la entidad a beneficiarse de suministro de servicios de gestión de la inversión. El activo representa el derecho contractual de la entidad a beneficiarse de suministro de servicios de gestión de la inversión, y es amortizado a medida que la entidad reconoce el ingreso relacionado. Si la entidad tiene una cartera de contratos de gestión de inversión, puede calcular la recuperabilidad en base a la cartera.

Algunos contratos de servicios financieros implican tanto la creación de uno o más instrumentos financieros como la provisión de servicios de gestión financiera. Un ejemplo es un contrato a largo plazo de ahorro mensual unido a la gestión de un fondo de participaciones de propiedad. El proveedor del contrato distingue entre los costos de transacción relacionados con la creación del instrumento financiero de los costos de garantizar el derecho a suministrar servicios de gestión financiera.

*(c) Comisiones acumuladas (o devengadas) por la ejecución de un acto concreto significativo*

Las comisiones correspondientes se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias cuando el acto significativo ha tenido lugar, como se describe en los ejemplos que siguen-

*(i) Comisiones por la colocación de acciones a un cliente*

La comisión se reconocerá como ingreso cuando las acciones han sido colocadas.

*(ii) Comisión de intermediación, por mediar en un préstamo entre un inversionista y un tomador de los fondos.*

La comisión se reconoce como ingreso cuando se ha llegado al acuerdo de préstamo entre las partes.

(iii) *Comisión por sindicación de préstamos*

Una comisión de sindicación recibida por una entidad que interviene para conseguir el préstamo sindicado a otra que necesita los fondos, pero que no retiene una parte del préstamo para sí (o retiene una parte del rendimiento efectivo, tomando un riesgo comparable al de los otros participantes), es una mera compensación por el servicio de sindicación. Tal comisión se reconocerá como ingreso cuando la labor de sindicación ha terminado.

15 *Honorarios de administración*

Los ingresos de actividades ordinarias por actuaciones artísticas, banquetes y otros eventos especiales, se reconocerán a medida que dichos actos van teniendo lugar. Cuando se vende una suscripción para varios eventos, la cuota se distribuirá entre los mismos utilizando una forma de reparto que refleje la porción del servicio que se ha ejecutado en cada uno de ellos.

16 *Honorarios por enseñanza*

El ingreso debe reconocerse repartiendo a lo largo de todo el periodo que cubra la docencia acordada.

17 *Iniciación, ingreso y cuota de pertenencia.*

El reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de estas fuentes dependerá de la naturaleza de los servicios suministrados. Si la cuota permite sólo 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 reconocerá como ingreso, siempre que no existan incertidumbres significativas acerca de su cobro. Si la cuota faculta a los miembros para recibir los servicios o publicaciones suministradas durante el periodo de pertenencia, o a comprar bienes o servicios a precios menores que los que se cargan a no miembros, la cuota se reconocerá utilizando un criterio que refleje el calendario, naturaleza y valor de los servicios suministrados.

18 *Honorarios y comisiones por franquicia*

Los honorarios o comisiones por franquicia pueden cubrir el suministro de servicios, ya sea al inicio o posteriormente, así como equipo y otros activos materiales, además de permitir compartir los procedimientos de actuación que implica la propia franquicia. De acuerdo con ello, los honorarios de franquicia se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias utilizando una base que refleje el propósito para el que tales honorarios fueron cargados al franquiciado. Los siguientes métodos son apropiados para reconocer como ingresos de actividades ordinarias los honorarios por franquicia:

(a) *Suministro de equipo y otros activos materiales*

El importe, que ha de basarse en el valor razonable de los bienes vendidos, se reconocerá como ingreso cuando se entreguen los bienes o se traspase la titularidad de los mismos.

(b) *Suministro de servicios, al inicio o posteriormente*

Los honorarios por el suministro de servicios de forma continuada, ya sean parte de los honorarios iniciales o una cuota separada, se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias a medida que se lleva a cabo su prestación. Cuando ocurra que la cuota separada por servicios continuados no cubra el costo de la prestación de los servicios, junto con un beneficio razonable, se diferirá 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, y se procederá a reconocerlo a medida que se van prestando los servicios comprometidos.

El contrato de franquicia puede implicar, para el franquiciador, el suministro de equipo, inventarios u otros activos materiales, aun precio menor que el que se carga a terceros, o bien que no permita al franquiciador obtener un margen razonable de beneficio sobre tales ventas. En tales circunstancias, parte del honorario inicial, suficiente para cubrir los costos estimados en exceso del precio pactado, y para dar un margen razonable de beneficio sobre dichas ventas, se diferirá y reconocerá como ingreso a lo largo del periodo en que los bienes se tendrán que suministrar al franquiciado. El saldo de la cuota inicial se reconocerá como ingreso cuando se hayan ejecutado sustancialmente todos los servicios iniciales y las demás obligaciones que recaen sobre el franquiciador (tales como asistencia en la elección de emplazamiento, formación del personal, financiación y publicidad).

Los servicios iniciales y demás obligaciones derivadas de un contrato de franquicia sobre un área, pueden depender del número de establecimientos que se hayan abierto en la misma. En este caso, las cuotas correspondientes 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 comprometidos.

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.

(c) *Honorarios periódicos por franquicia*

Los honorarios cargados por el uso continuo e 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 citados servicios se van prestando o conforme se usan los derechos correspondientes.

(d) *Operaciones en comisión.*

Pueden tener lugar, en una franquicia, operaciones entre las partes implicadas que, en esencia, supongan que el franquiciador actúa como agente para el franquiciado. Por ejemplo, el franquiciador puede encargar los suministros para el franquiciado,

incluyendo la entrega de los mismos, todo ello sin cargo para éste. Tales transacciones no darán lugar a reconocimiento de actividades ordinarias.

19 *Honorarios por el desarrollo de aplicaciones informáticas adaptadas al cliente.*

Los honorarios por el desarrollo de aplicaciones informáticas adaptadas al cliente se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias por referencia al grado de avance del desarrollo correspondiente, teniendo en cuenta que pueden cubrir también servicios de apoyo posteriores a la entrega de la aplicación.

## **Interese, regalías y dividendos**

---

20 *Cuotas por licencias y regalías*

Las cuotas y regalías pagadas por el uso de activos empresariales (tales como marcas, patentes, aplicaciones informáticas, patentes musicales, maquetas de registros audiovisuales y películas cinematográficas), se reconocerán normalmente de acuerdo con el fondo económico de los acuerdos respectivos. En muchos casos, una pauta lineal de imputación, a lo largo de la vida útil del acuerdo, puede responder de manera práctica a la realidad, por ejemplo cuando una entidad a quien se ha dado licencia tiene el derecho de usar cierta tecnología por un periodo especificado de tiempo.

La concesión de derechos por una comisión fija o una fianza no reembolsable, en el seno de 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 ingreso de actividades ordinarias de la cuota de taquilla. En tales casos, los ingresos de actividades ordinarias se reconocerán como tales en el momento de la venta.

En algunos casos, los cobros de cuotas de licencias o regalías están condicionados por la ocurrencia o no de un suceso futuro. En tales casos, el ingreso correspondiente se reconocerá sólo cuando es probable que se reciban los importes de las cuotas o los derechos, lo que normalmente ocurre cuando el suceso esperado ha tenido ya lugar.