

Norma Internacional de Contabilidad Nº 18

INGRESOS

Esta versión incluye las modificaciones procedentes de las NIIF nuevas y modificadas emitidas hasta el 31 de marzo de 2004. La sección "Cambios en esta edición", situada al comienzo tras el Índice del volumen, contiene las fechas de aplicación de esas NIIF.

Las siguientes Interpretaciones SIC tienen relación con la NIC 18

- SIC-27 *Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento*
- SIC-31 *Ingresos Ordinarios – Permutas de Servicios de Publicidad*

Índice

Párrafos

Norma Internacional de Contabilidad N° 18

INGRESOS ORDINARIOS

OBJETIVO

ALCANCE

1 - 6

DEFINICIONES

7 - 8

MEDICIÓN DE LOS INGRESOS ORDINARIOS

9 - 12

IDENTIFICACIÓN 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

La Norma Internacional de Contabilidad 18 *Ingresos Ordinarios* (NIC 18) está contenida en los párrafos 1 a 37 y en el Apéndice A. Todos los párrafos tienen igual valor normativo, si bien la Norma conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el IASB. La NIC 18 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera* y del *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*. La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* suministra las bases para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con directrices específicas.

Norma Internacional de Contabilidad N° 18

INGRESOS ORDINARIOS

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 valor 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 tanto los ingresos ordinarios en sí como las ganancias. Los ingresos ordinarios propiamente dichos surgen en el 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 ordinarios que surgen de ciertos tipos de transacciones y otros eventos.

La principal preocupación en la contabilización de ingresos ordinarios es determinar cuándo 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 fiabilidad. Esta Norma identifica las circunstancias en las cuales se cumplen estos criterios para que los ingresos ordinarios 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; y***
 - (c) ***el uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos.***
2. Esta Norma deroga la anterior NIC 18 *Reconocimiento de los Ingresos*, aprobada en 1982.
3. El término "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 aquéllos que realizan los arquitectos o la gerencia de los proyectos.

Los ingresos derivados de tales contratos no son abordados en esta Norma, sino que se contabilizan de acuerdo con los requisitos que, para los contratos de construcción, se especifican 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 - cargos por el uso de efectivo, de otros medios equivalentes al efectivo o por el mantenimiento de deudas para con la entidad;
 - (b) regalías - cargos por el uso de activos a largo plazo de la entidad, tales como patentes, marcas, derechos de autor o aplicaciones informáticas; y
 - (c) dividendos - distribuciones de ganancias a los poseedores de participaciones en la

propiedad de las entidades, en proporción al porcentaje que supongan sobre el capital o sobre una clase particular del mismo.

6. Esta Norma no trata de los ingresos ordinarios procedentes de:
 - (a) contratos de arrendamiento financiero (véase la NIC 17 *Arrendamientos*);
 - (b) dividendos producto de inversiones financieras llevadas por el método de la participación (véase la NIC 28 *Contabilización de Inversiones en Entidades Asociadas*);
 - (c) contratos de seguro realizados por compañías aseguradoras bajo el alcance de la IFRS4 *Contratos de Seguros*;
 - (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 la NIC 41 *Agricultura*);
 - (g) reconocimiento inicial de los productos agrícolas (véase la 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 cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, 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 añadido, 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 ordinarios. De la misma forma, en una relación de comisión, entre un principal y un comisionista, las entradas brutas de beneficios económicos del comisionista incluyen importes recibidos por cuenta del principal, que no suponen aumentos en el patrimonio neto de la entidad. Los importes recibidos por cuenta del principal no constituirán ingresos ordinarios, que quedarán limitados en tal caso a los importes de las comisiones.

Medición de los ingresos ordinarios

9. **La medición de los ingresos ordinarios debe hacerse utilizando el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos.***
10. El importe de los ingresos ordinarios 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

* Véase también la SIC-31 *Ingresos Ordinarios –Permutas de Servicios de Publicidad*

cuenta el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la entidad pueda otorgar.

11. En la mayoría de los casos, la contrapartida revestirá 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) o bien la tasa vigente para un instrumento similar cuya calificación crediticia sea parecida a la que tiene el cliente que lo acepta;
- (b) o bien 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 ordinarios. Con frecuencia, este es el caso de mercaderías 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 considera como una transacción que produce ingresos ordinarios. Tales ingresos ordinarios 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 fiabilidad el valor de los bienes o servicios recibidos, los ingresos ordinarios se medirán según el valor razonable de los bienes o servicios entregados, ajustado igualmente por cualquier eventual importe de efectivo u otros medios equivalentes al efectivo transferidos en la operación.

Identificación de la transacción

13. Normalmente, el criterio usado para el reconocimiento de ingresos ordinarios 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 la sustancia 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 efecto sustantivo de la operación, en cuyo caso las dos transacciones han de ser contabilizadas de forma conjunta.

Venta de bienes

14. Los ingresos ordinarios procedentes de la venta de bienes 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 ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;**
- (b) la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;**
- (c) el importe de los ingresos ordinarios puede ser medido con fiabilidad;**
- (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 fiabilidad.**

15. El proceso de evaluación de cuándo una entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas 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 ventajas 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 las ventajas 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.

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 ventajas 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, en virtud de una condición pactada en el contrato, tiene el derecho de rescindir la operación y la entidad tiene incertidumbre acerca de la posibilidad de que esto ocurra.

17. Si una entidad conserva sólo una parte insignificante de los riesgos y las ventajas 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, con el único propósito de asegurar el cobro de la deuda, la titularidad legal de los bienes.

En tal caso, si la entidad ha transferido los riesgos y ventajas 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 comporta 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 ordinarios se reconocen en el momento de la venta, siempre que el vendedor pueda estimar con fiabilidad 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 incluido previamente entre los ingresos ordinarios, la cantidad incobrable o la cantidad respecto a la cual el cobro ha dejado de ser probable se reconocerá como un gasto, 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 denomina habitualmente con el nombre de correlación de gastos con ingresos. Los gastos, junto con las garantías y otros costos a incurrir tras la entrega de los bienes, podrán ser medidos con fiabilidad 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 fiabilidad; 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 fiabilidad, los ingresos ordinarios asociados con la operación deben reconocerse, considerando el grado de terminación de la prestación a la fecha del balance. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:***

- (a) el importe de los ingresos ordinarios pueda medirse con fiabilidad;***
- (b) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos derivados de la transacción;***
- (c) el grado de terminación de la transacción, en la fecha del balance, pueda ser medido con fiabilidad; y***
- (d) los costos ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser medidos con fiabilidad.****

21. El reconocimiento de los ingresos ordinarios por referencia al grado de terminación de una transacción se denomina habitualmente con el nombre de método del porcentaje de terminación. 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 de servicio y su ejecución en un determinado periodo. La NIC 11 *Contratos de Construcción*, exige también la utilización de esta base de reconocimiento de los ingresos ordinarios. Los requisitos de esa Norma son, por lo general, aplicables al reconocimiento de los ingresos ordinarios 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

* Véase también la SIC-27 *Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento* y la SIC-31 *Ingresos Ordinario –Permutas de Servicios de Publicidad*.

incertidumbre sobre el grado de recuperabilidad de un saldo ya incluido entre los ingresos ordinarios, la cantidad 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 fiables después de que ha acordado, con las otras partes de la operación, los siguientes extremos:
- (a) los derechos exigibles por cada uno de los implicados, acerca del servicio que las partes han de suministrar o recibir;
 - (b) la contrapartida del intercambio; y
 - (c) la forma y los términos del pago.

Normalmente, es también 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 fiabilidad.

24. El porcentaje de terminación de una transacción puede determinarse mediante varios métodos. Cada entidad usa el método que mide con más fiabilidad 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) la proporción que los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar; o
 - (c) la proporción que los costos incurridos hasta la fecha suponen sobre el costo total estimado de la operación, calculada de manera que sólo los costos que reflejen servicios ya ejecutados se incluyan entre los costos incurridos hasta la fecha y sólo los costos que reflejan servicios ejecutados o por ejecutar se incluyan en la estimación de los costos totales de la operación.

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, en 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 terminación en cada momento. Cuando un acto específico sea mucho más significativo que el resto de los actos, el reconocimiento de los ingresos ordinarios se pospondrá 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 forma fiable, los ingresos ordinarios correspondientes deben ser reconocidos como tales sólo en la cuantía 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 forma fiable. 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 la cuantía de los costos incurridos que se espere recuperar. Dado que el desenlace de la transacción no puede estimarse de forma fiable, no se reconocerá ganancia alguna procedente de la misma.
28. Cuando el resultado final de una transacción no pueda estimarse de forma fiable, 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 fiable 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 forma fiable.**

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, como se establece en la NIC 39, párrafos 9 y AG5-AG8;**
- (b) las regalías deben ser reconocidas utilizando la base de acumulación (o devengo), de acuerdo con la sustancia del acuerdo en que se basan; y**
- (c) los dividendos deben reconocerse cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista.**

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 de las acciones procedan de ganancias netas obtenidas antes de la adquisición de los títulos, tales dividendos se deducirán del costo de las mismas. Si resultase difícil separar la parte de dividendos que corresponde a beneficios anteriores a la adquisición, salvo 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 la sustancia del susodicho 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, la cuantía incobrable, o el importe respecto del cual ha dejado de ser probable la recuperabilidad, se reconocen como gastos, 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 porcentaje de terminación de las operaciones de prestación de servicios;**
- (b) la cuantía de cada categoría significativa de ingresos ordinarios, reconocida durante el periodo, con indicación expresa de los ingresos procedentes de:**
 - (i) venta de bienes;**
 - (ii) prestación de servicios;**

(iii) intereses;

(iv) regalías;

(v) dividendos; y

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

36. La entidad revelará en sus estados financieros cualquier tipo de activos contingentes y pasivos contingentes, de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, 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

37. ***Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1995.***

Apéndice

Este Apéndice no forma parte de la NIC 18. Los ejemplos se centran en aspectos particulares de una transacción, sin una discusión comprehensiva de todos los factores relevantes que pudieran influir en el reconocimiento de los ingresos ordinarios.

Generalmente, en los ejemplos se asume que el importe de los ingresos ordinarios puede ser medido con fiabilidad, que es probable que la entidad consiga los beneficios económicos y que los costos incurridos o por incurrir pueden ser objeto de medición fiable.

Venta de bienes

Las leyes de los diferentes países pueden suponer que las políticas para el reconocimiento de ingresos ordinarios de esta Norma se cumplen en momentos diferentes del tiempo. En particular, las leyes pueden fijar el momento preciso en que la entidad transfiere los riesgos y ventajas 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”, en 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 ordinarios se reconocerán cuando el comprador adquiera la titularidad, 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 apliquen las condiciones usuales de pago.

No se reconocerá ningún tipo de ingreso cuando existe simplemente la intención de adquirir o manufacturar los bienes a tiempo para la entrega.

2. *Ventas de bienes sujetas a condición.*

- (a) *instalación e inspección.*

Los ingresos ordinarios, 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 desempaquetado 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 haba 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 ordinarios 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 se hace la entrega y se recibe el cobro por parte del vendedor o su agente.

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 ordinarios 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 ordinarios 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 sustancia, el vendedor ha transferido los riesgos y las ventajas de la propiedad al comprador, y por tanto si se puede reconocer la venta. Cuando el vendedor retiene los riesgos y ventajas 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 ordinarios por tales ventas se reconocerán, generalmente, cuando los riesgos y las ventajas de la propiedad se han transferido. 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 ordinarios se reconocerán linealmente sobre el intervalo de tiempo que cubre la suscripción. Cuando los valores de las partidas varíen según el periodo, los ingresos ordinarios 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 ordinarios imputables al precio de venta, excluyendo los intereses de la operación, se reconocen 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. *Ventas de bienes inmuebles.*

Los ingresos ordinarios se reconocerán, normalmente, cuando la titularidad legal pasa al comprador. No obstante, algunas jurisdicciones reconocen derechos del comprador sobre el bien incluso antes de que se le traspase la propiedad, en cuyo caso los riesgos y ventajas 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 o compromiso del vendedor tras la venta, de manera que los riesgos y ventajas 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 la ocupación de los inmuebles por un periodo de tiempo específico, o 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 ordinarios.

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 recibidos del comprador, no suministran evidencia suficiente sobre el compromiso del vendedor para completar los pagos restantes, los ingresos ordinarios se reconocen 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 ordinarios por referencia al estado de terminación 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 estado de terminación 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 ordinarios 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 sustancia de los servicios suministrados. Por tanto, es necesario distinguir entre las comisiones que son parte integrante del rendimiento efectivo de un instrumento financiero, las comisiones que se acumulan (o 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 de medir según su valor razonable, las comisiones se reconocerán como ingresos ordinarios 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 expirase 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 pasivos financieros medidos al costo amortizado

Estas comisiones son parte integrante de la actividad llevada a cabo para la generación del pasivo financiero. Cuando un pasivo financiero no es clasificado como "al valor razonable con cambios en resultados", las comisiones de formalización recibidas son incluidas, junto con los costos de transacción incurridos, en el importe en libros inicial del pasivo financiero y reconocidas como un ajuste a la tasa de interés efectiva. La entidad distinguirá las comisiones y costos que son parte integral de la tasa de interés efectiva para los pasivos financieros, de las comisiones de formalización y los costos de transacción relativos al derecho a prestar servicios, tales como los servicios por gestión de inversiones.

(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 ordinarios 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 produzca el contrato de préstamo, y el compromiso de préstamo está fuera del ámbito de la NIC 39, la comisión de compromiso se reconoce como ingreso del periodo, tomando como base la proporción de tiempo transcurrido con relación al periodo cubierto por el compromiso. Los compromisos de préstamo que estén dentro del alcance de la NIC 39 se contabilizarán como derivados y se medirán al valor razonable.

- (iii) *Comisiones de gestión de inversiones.*

Las comisiones cargadas por gestionar inversiones se reconocen como ingreso ordinario cuando se presta el servicio.

Los costos incrementales directamente atribuibles a garantizar un contrato de gestión de inversiones se reconocerá como un activo si pueden ser identificados de forma separada y medidos con fiabilidad y si es probable que sean recuperados. Como en la NIC 39, un coste incremental es aquel en el que no se habría incurrido si la entidad no hubiese garantizado el contrato de gestión de inversiones. El activo representa el derecho contractual de la entidad a beneficiarse de los servicios de gestión de inversiones prestados, y se amortiza cuando la entidad reconoce el ingreso ordinario correspondiente. Si la entidad tiene una cartera de contratos de gestión de inversiones, puede evaluar su recuperabilidad sobre la base de la cartera.

Algunos contratos de servicios financieros incluyen tanto la formalización de uno o más instrumentos financieros como la prestación de servicios de gestión de inversiones. Un ejemplo sería un contrato de ahorro mensual a largo plazo unido a la gestión de un fondo de títulos de capital. El suministrador del contrato distinguirá los costos de transacción relativos a la formalización del instrumento financiero de los costos de garantizar el derecho a suministrar los servicios de gestión de inversiones.

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

Las comisiones correspondientes se reconocerán como ingresos ordinarios 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 admisión.*

Los ingresos ordinarios 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 repartiéndolo a lo largo de todo el periodo que cubra la docencia acordada.

17. Iniciación, ingreso y cuota de pertenencia.

El reconocimiento de los ingresos ordinarios 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 ordinarios 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 ordinarios 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 ordinarios 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, a un 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 ordinarios 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 de los derechos del contrato de franquicia, o por otros servicios suministrados durante el periodo del acuerdo, se reconocerán como ingresos ordinarios 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 ingresos ordinarios.

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 ordinarios por referencia al estado de terminación del desarrollo correspondiente, teniendo en cuenta que pueden cubrir también servicios de apoyo posteriores a la entrega de la aplicación.

Intereses, 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 la sustancia 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 ingresos ordinarios de la cuota de taquilla. En tales casos, los ingresos ordinarios se reconocen 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.