

Documentos del IASB publicados para acompañar a la Norma Internacional de Contabilidad 18

Ingresos de Actividades Ordinarias

El texto normativo de la NIC 18 se encuentra en la Parte A de esta edición. Su fecha de vigencia en el momento de la emisión era el 1 de enero de 1995. La fecha de vigencia de la modificación más reciente es 1 de enero de 2013. Esta parte presenta los siguientes documentos complementarios:

EJEMPLOS ILUSTRATIVOS

Venta de bienes

Prestación de servicios

Intereses, regalías y dividendos

Reconocimiento y medición

Ejemplos Ilustrativos

Estos ejemplos acompañan a la NIC 18, pero no forman parte de la misma. Los ejemplos se centran en aspectos particulares de una transacción, sin una discusión integral de todos los factores relevantes 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 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 de actividades ordinarias 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 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 de actividades ordinarias 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 de actividades ordinarias 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 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 de actividades ordinarias 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 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 de actividades ordinarias es reconocido por el vendedor cuando los productos son vendidos por el comprador a terceras personas.

- (d) *ventas cobradas a la entrega.*

El ingreso de actividades ordinarias 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 actividades ordinarias 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.*

Para un acuerdo de venta o recompra de un activo distinto de un activo financiero, es preciso analizar las condiciones del contrato para concluir si, en sustancia, el vendedor ha transferido los riesgos y las recompensas de la propiedad al comprador, y por tanto si se reconoce el ingreso de actividades ordinarias. Cuando el vendedor conserva los riesgos y las recompensas de la propiedad, aunque la titularidad legal haya sido transferida, la transacción es acuerdo financiero y no dará lugar a ingresos de actividades ordinarias. Por contratos de venta y recompra de activos financieros se aplicará la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*.

- 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 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 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 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 como ingreso de actividades ordinarias 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.*

Este ejemplo ha sido sustituido por la Interpretación CINIIF 15 *Acuerdos para la Construcción de Inmuebles*.

Prestación de servicios

10 *Honorarios por instalaciones.*

Los honorarios por instalaciones se reconocen como ingresos de actividades ordinarias por referencia al grado de realización 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 de actividades ordinarias a lo largo del periodo durante el cual se ejecuta el servicio comprometido. El importe diferido es el que permita cubrir los costos esperados de los servicios a prestar según el acuerdo, junto con una porción razonable de beneficio por tales servicios.

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 de actividades ordinarias a lo largo del periodo en el que la póliza está vigente.

14 *Comisiones por servicios financieros.*

El reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias derivados de comisiones por servicios financieros dependerá del propósito por el cual se evalúan dichas comisiones y la base contable utilizada para los instrumentos financieros asociados. La descripción de las comisiones por servicios financieros puede no ser indicativa de la naturaleza y sustancia del servicio prestado. Por ello, es necesario distinguir entre comisiones que son una parte integrante de la tasa de interés efectiva de un instrumento financiero, comisiones que son ganancias en la medida que se presta el servicio, y comisiones que son ganancias cuando se lleva a cabo un acto significativo.

(a) *Las comisiones que son una parte integrante de la tasa de interés efectiva de un instrumento financiero.*

Estas comisiones generalmente se tratan como un ajuste de la tasa de interés efectiva. Sin embargo, cuando el instrumento financiero se mida al valor razonable con el cambio en éste reconocido en resultados, la comisión se contabilizará como ingreso de actividades ordinarias en el momento en que el instrumento se reconozca inicialmente.

(i) *Las comisiones de creación o apertura recibidas por la entidad en relación con la creación o adquisición de un activo financiero que quede fuera del alcance de la NIIF 9 se medirá al valor razonable con cambios en resultados.*

Estas comisiones pueden incluir compensaciones por actividades tales como la evaluación de la situación financiera del prestatario, evaluación y registro de garantías, garantías y otros acuerdos de garantía, negociación de los términos del instrumento, preparación y proceso de documentos y el cierre de la transacción. Estas comisiones son una parte integrante de una participación que se genera con el instrumento financiero resultante y, junto con los costos de la transacción relacionados¹ (como se definen en la NIC 39), se difieren y reconocen como un ajuste a la tasa de interés efectiva.

(ii) *Comisiones por compromiso recibidas por la entidad con motivo de la iniciación o apertura del préstamo cuando el compromiso de préstamo quede fuera del alcance de la NIIF 9.*

Si es probable que la entidad lleve a cabo un acuerdo de préstamo específico y el compromiso de préstamo no quede dentro del alcance de la NIIF 9, la comisión por compromiso recibida se considerará como una compensación por una participación en curso en la adquisición de un instrumento financiero y que, junto con los costos de la transacción relacionados (como se define en la NIC 39) se difiere y reconoce como un ajuste a la tasa de interés efectiva. Si el compromiso expira sin que la entidad realice el préstamo, la comisión se reconocerá como un ingreso

¹ En el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008, el Consejo sustituyó el término “costos directos” por “costos de transacción” de la forma en que se define en el párrafo 9 de la NIC 39. Esta modificación eliminó una incoherencia con respecto a los costos incurridos en la creación de pasivos y activos financieros que deben diferirse y reconocerse como un ajuste a la tasa de interés efectiva subyacente. Los “costos directos” como se definían con anterioridad, no requerían ser costos incrementales.

de actividades ordinarias en el momento de la extinción. Los compromisos de préstamo que queden dentro del alcance de la NIIF 9 se contabilizarán como derivados y se medirán al valor razonable.

- (iii) *Comisiones de creación o apertura recibidas al emitir pasivos financieros medidos al costo amortizado.*

Estas comisiones son una parte integrante de una relación que se genera con un pasivo financiero. Cuando un pasivo financiero no se clasifique como “a valor razonable con cambios en resultados” las comisiones de creación o apertura recibidas se incluirán, con los correspondientes costos de transacción en que se haya incurrido (como se definen en la NIC 39), en el importe en libros inicial del pasivo financiero y se reconocerán como un ajuste a la tasa de interés efectiva. Una entidad distinguirá entre comisiones y costos que son parte integrante de la tasa de interés efectiva para el pasivo financiero que procedan de las comisiones de creación o apertura y los costos de transacción relacionados con el derecho a proporcionar servicios, tales como los servicios de 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 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 alcance de la NIIF 9.*

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 NIIF 9, la comisión de compromiso es reconocida como un ingreso de actividades ordinarias tomando como base la proporción de tiempo transcurrido con relación al periodo cubierto por el compromiso. Los compromisos de préstamo que queden dentro del alcance de la NIIF 9 se contabilizarán como derivados y se medirán al valor razonable.

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

Comisiones cargadas por gestionar las inversiones son reconocidas como ingreso de actividades ordinarias 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 un activo si pueden ser identificados separadamente y medidos fiablemente 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, y es amortizado a medida que la entidad reconoce el ingreso de actividades ordinarias 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 financieros 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 de actividades ordinarias 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 de actividades ordinarias 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. Esta comisión se reconocerá como ingreso de actividades ordinarias cuando la labor de sindicación ha terminado.

15 *Honorarios de admisión.*

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 de actividades ordinarias 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 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, 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 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 de actividades ordinarias 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 de los derechos del contrato de franquicia, o por otros servicios suministrados durante el periodo del acuerdo, se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias a medida que los 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 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 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 de actividades ordinarias de la cuota de taquilla. En tales casos, los ingresos de actividades ordinarias 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 de actividades ordinarias 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.

Reconocimiento y medición

21 *Determinación de si una entidad está actuando como principal o como agente (modificación de 2009).*

El párrafo 8 señala que “en una relación de agencia, las entradas brutas de beneficios económicos incluyen importes recibidos por cuenta del principal, que no dan lugar a aumentos en el patrimonio de la entidad. Los importes recibidos por cuenta del principal no son ingresos de actividades ordinarias. En su lugar el ingreso de actividades ordinarias es el importe de la comisión.” Para determinar si una entidad actúa como principal o como agente se requiere juicio y la consideración de todos los hechos y circunstancias relevantes.

Una entidad actúa como principal cuando está expuesta a los riesgos significativos y ventajas asociados con la venta de bienes o la prestación de servicios. Características que indican que una entidad actúa como principal incluyen:

- (a) la entidad tiene la responsabilidad principal de proporcionar los bienes o servicios al cliente o del cumplimiento de la orden, por ejemplo siendo responsable de la aceptabilidad de los productos o servicios ordenados o comprados por el cliente;
- (b) la entidad tiene el riesgo de inventario antes o después de la orden del cliente, durante el envío o la devolución;
- (c) la entidad tiene libertad para establecer los precios, directa o indirectamente, por ejemplo proporcionando bienes o servicios adicionales; y
- (d) la entidad soporta el riesgo de crédito del cliente por el importe a cobrar de éste.

Una entidad actúa como agente cuando no está expuesta a los riesgos significativos y ventajas asociados con la venta de bienes o la prestación de servicios. Una característica que indica que una entidad actúa como agente es que el importe que la entidad gana está determinado con anterioridad, siendo una cantidad fija por transacción o un porcentaje establecido del importe facturado al cliente.