

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD Nº 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 ejercicio 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 empresa. 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 ordinario es reconocido cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad y estos beneficios puedan ser valorados con fiabilidad. Esta norma identifica las circunstancias en las cuales se cumplen estos criterios para que los ingresos ordinarios sean reconocidos. También proporciona directrices prácticas para la aplicación de estos criterios.

ALCANCE

- 1 Esta norma debe ser aplicada al contabilizar los ingresos ordinarios procedentes de las siguientes transacciones y sucesos:
 - a) venta de bienes;
 - b) prestación de servicios, y
 - c) 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 ordinarios*, 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 ejercicio o a lo largo de varios ejercicios. 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 los proyectos. Los ingresos ordinarios 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 ordinarios 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 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 empresas, en proporción al porcentaje que tal participación suponga 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 provenientes de inversiones financieras contabilizadas según el método de la participación (véase la NIC 28, *Inversiones en entidades asociadas*);
 - c) contratos de seguro que estén dentro del alcance de la NIIF 4 *Contratos de seguro*;
 - d) cambios en el valor razonable de activos y pasivos financieros, o (véase la NIC 39 *Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración*);
 - 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), y
- h) extracción de minerales en yacimientos.

DEFINICIONES

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

Ingreso ordinario es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el ejercicio, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada dé 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 partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.

- 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, estas 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, aunque sí lo será el importe de las comisiones.

VALORACIÓN DE LOS INGRESOS ORDINARIOS

- 9 La valoración de los ingresos ordinarios debe hacerse utilizando el valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir, derivada de los mismos ⁽¹⁾.
- 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 valorarán por el 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 revestirá la forma de efectivo u otros medios equivalentes al efectivo, y por tanto el ingreso ordinario 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 a cobrar. Por ejemplo, la entidad puede conceder al cliente un crédito sin intereses o acordar la recepción de un efecto comercial, cargando un tipo de interés menor que el 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 un tipo de interés imputado para la actualización. El tipo de interés imputado a la operación será, de entre los dos siguientes, el que mejor se pueda determinar:
- a) el tipo vigente para un instrumento similar cuya calificación financiera sea parecida a la que tiene el cliente que lo acepta, o
 - b) el tipo 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.

- 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 sus existencias 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. Estos ingresos ordinarios se valoran por el valor razonable de los bienes o servicios recibidos, ajustado en el importe de la cantidad de efectivo u otros medios equivalentes transferidos en la operación. En el caso de no poder valorar con fiabilidad el valor de los bienes o servicios recibidos, los ingresos ordinarios se valorarán según el valor razonable de los bienes o servicios entregados, ajustado igualmente en el importe de la cantidad de efectivo u otros medios equivalentes al efectivo transferidos en la operación.

⁽¹⁾ Véase también la SIC-31 *Ingresos ordinarios — Permutas que comprenden servicios de publicidad*.

IDENTIFICACIÓN DE LA TRANSACCIÓN

- 13 Normalmente, el criterio usado para el reconocimiento de ingresos en esta norma se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias es necesario aplicar dicho 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 ordinario en el intervalo de tiempo durante el que el servicio será ejecutado. A la inversa, el criterio de reconocimiento será de aplicación a dos o más transacciones, conjuntamente, cuando las mismas estén 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 posteriormente, 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:
- la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
 - 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;
 - la cuantía que la modificación supone puede ser valorada con suficiente fiabilidad;
 - es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados de la transacción, y
 - los costes incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser valorados 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:
- cuando la entidad asume obligaciones derivadas del funcionamiento insatisfactorio de los productos, que no entran en las condiciones normales de garantía;
 - 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;
 - cuando los bienes se venden junto con la instalación de los mismos y la instalación es una parte sustancial del contrato, que aún no ha sido completada por parte de la entidad, y
 - 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 probabilidad de que esto ocurra.
- 17 Si una entidad conserva solo 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 solo 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 reconocen solo cuando es probable que la entidad reciba los beneficios económicos derivados de la transacción. 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 ordinario. 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 ordinario originalmente reconocido.

- 19 Los ingresos ordinarios y 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 costes a incurrir tras la entrega de los bienes, podrán ser valorados 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 valorados 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 realización 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) la cuantía que la modificación supone puede ser valorada con suficiente fiabilidad;
- b) es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados de la transacción;
- c) el grado de realización de la transacción, en la fecha del balance, pueda ser valorado con fiabilidad, y
- d) los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser valorados con fiabilidad ⁽¹⁾.

- 21 El reconocimiento de los ingresos ordinarios por referencia al grado de realización de una transacción se denomina habitualmente con el nombre de método del porcentaje de realización. Según este método, los ingresos ordinarios se reconocen en los ejercicios 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 ejercicio. La NIC 11 también requiere el reconocimiento de los ingresos ordinarios con esta base. Los requisitos de esa norma son, por lo general, aplicables al reconocimiento de los ingresos y gastos asociados con una operación que implique prestación de servicios.

- 22 Los ingresos ordinarios se reconocen solo 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 ordinarios, la cantidad incobrable o la cantidad respecto a la cual el cobro ha dejado de ser probable, se reconoce como un gasto, en lugar de ajustar el importe del ingreso ordinario 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 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 ordinario 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 realización de una transacción puede determinarse mediante varios métodos. Una entidad utilizará el método que mida con fiabilidad los servicios realizados. Entre los métodos a emplear se encuentran, dependiendo de la naturaleza de la operación:

- a) la inspección de los trabajos realizados;
- b) la proporción de los servicios realizados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar, o
- c) la proporción que los costes incurridos hasta la fecha suponen sobre el coste total estimado de la operación, calculada de manera que solo los costes que reflejen servicios ya ejecutados se incluyan entre los costes incurridos hasta la fecha y solo los costes que reflejan servicios ejecutados o por ejecutar se incluyan en la estimación de los costes 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.

⁽¹⁾ Véase también la SIC-27 *Evaluación del fondo económico de las transacciones que adoptan la forma legal de un arrendamiento* y la SIC-31 *Ingresos ordinarios — Permutas que comprenden servicios de publicidad*.

- 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 período de tiempo especificado, los ingresos ordinarios 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 realización 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, solo en la cuantía en que los gastos reconocidos 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 llegue a recuperar los costes de transacción incurridos. En tal caso, se reconocerán los ingresos ordinarios solo en la cuantía de los costes 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 costes incurridos en la misma, no se reconocerán ingresos ordinarios, pero se procederá a reconocer los costes incurridos como gastos del ejercicio. Cuando desaparezcan las incertidumbres que impedían la estimación fiable del correcto desenlace del contrato, se procederá a reconocer los ingresos ordinarios derivados, pero aplicando 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) es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados de la transacción, y
 - b) la cuantía que la modificación supone puede ser valorada con suficiente fiabilidad.
- 30 Los ingresos ordinarios se reconocerán utilizando los siguientes criterios:
- a) los intereses se reconocerán utilizando el método del interés efectivo como establecen los párrafos 9 y GA5 a GA8 de la NIC 39;
 - b) las regalías se reconocerán sobre la hipótesis contable del devengo, de acuerdo con el fondo del contrato relevante, y
 - c) los dividendos se reconocerán cuando se establezca el derecho del accionista a recibir el pago.
- 31 [Eliminado]
- 32 Cuando se cobran los intereses de una determinada inversión, y parte de los mismos se han devengado con anterioridad a su adquisición, se procederá a distribuir el interés total entre los períodos de antes y después de la adquisición, procediendo a reconocer como ingresos ordinarios solo los que corresponden al ejercicio posterior a la adquisición. Cuando los dividendos de las acciones procedan de ganancias obtenidas antes de la adquisición de los títulos, tales dividendos se deducirán del coste 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 ejercicio, a menos que claramente representen la recuperación de una parte del coste del título.
- 33 Las regalías se consideran devengadas en función de los términos del acuerdo en que se basan y son reconocidas como tales con este criterio, a menos que, considerando el fondo económico del susodicho acuerdo, sea más apropiado reconocer los ingresos ordinarios derivados utilizando otro criterio más sistemático y racional.
- 34 Los ingresos ordinarios se reconocen solo 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 ordinarios, la cantidad incobrable o la cantidad respecto a la cual el cobro ha dejado de ser probable, se reconoce como un gasto, en lugar de ajustar el importe del ingreso ordinario originalmente reconocido.

INFORMACIÓN A REVELAR

- 35 La entidad revelará la siguiente información:
- a) las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos ordinarios, incluyendo los métodos utilizados para determinar el porcentaje de realización de las operaciones de prestación de servicios;

- b) la cuantía de cada categoría significativa de ingresos ordinarios, reconocida durante el ejercicio, con indicación expresa de los ingresos ordinarios 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 ordinarios.
- 36 La entidad revelará en sus estados financieros cualquier tipo de activos contingentes y pasivos contingentes, de acuerdo con la NIC 10 *Hechos posteriores a la fecha del balance* y la NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes*. Los activos y pasivos de tipo contingente pueden surgir de partidas tales como costes de garantías, reclamaciones, multas o pérdidas eventuales.

FECHA DE VIGENCIA

- 37 Esta norma tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1995.